

294
2ej-



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGON

NECESIDAD DE CREAR UN REGLAMENTO QUE ESTABLEZCA LAS FORMALIDADES A LAS QUE DEBE SUJETARSE LA AUTORIDAD FISCAL EN LA PRACTICA DE VISITAS DOMICILIARIAS.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

OMAR DAVID ROBLES SAUTTO

ASESOR DE TESIS:
LIC. MANUEL MORALES MUÑOZ.

MEXICO.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

0269712

1999



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Gracias por derramar en mi y mis seres queridos tus bendiciones, por ser la luz que guía e ilumina mi camino y la cual me ha permitido llegar hasta el presente.

Por todo ello:

No solo te agradezco, sino que pongo en ti mi alma y ser, como instrumento a manifestar tu voluntad.

Al seno familiar del que soy miembro, que con esmerado amor, cuidado, protección y siempre limando asperezas, día con día se hace más compacto.

Creación de dos seres, quienes elevan profundamente mi sentimiento a la dignidad personal; hoy en el presente, les doy a conocer el fruto que dio la semilla que fueron cultivando con enorme inspiración a su creación.

Padres: Blanca Estela y David.

Mi gratitud perdurará tanto como mi existencia.

A la unión más noble que representa la hermandad, el alto sentido del amor fraternal; unión donde; entre sí, no hay cavidad al egoísmo, envidia o vanidad. Imperando siempre el constante apoyo y coraje por la vida.

Nancy e Ivan.

Gracias por la comprensión, apoyo y ganas de luchar que me han inspirado.

Agradezco profundamente su amistad, gran labor y desempeño a mi maestro y asesor de Tesis el Lic. Manuel Morafes Muñoz, cuya ayuda, brillante creatividad y entusiasmo, guiaron este trabajo desde el comienzo de su proyecto hasta su finalización; brindándome un respaldo muy valioso para la corrección del mismo y en mis aspiraciones profesionales; depositando su confianza y valoración a este material.

Gracias por sembrar en mí sus conocimientos.

Al Md. Jorge Sautto Meneses por sus consejos, amistad y confianza que durante años me ha brindado, este es uno de los resultados que reflejan el ejemplo que en mí ha dejado su importante presencia en el transcurso de mi vida.

Al Lic. José Manuel Rojas Juárez por la gran amistad, afecto y apoyo que me ha brindado ante mis desbordantes necesidades en la realización de mis anhelos como profesionista; abriéndome las puertas de su gran sensibilidad que como ser humano posee y por sus importantes consejos y puntos de vista de los cuales me ha hecho partícipe.

Gracias por su valiosa amistad.

Agradezco a la Máxima casa de Estudios, la Universidad Nacional Autónoma de México; por ser la Institución que me abrió sus puertas y me acogió en su seno; brindándome la oportunidad de estudiar una carrera profesional.

A la Licenciatura en Derecho, por que en sus aulas recibí los conocimientos necesarios para mi formación y desempeño profesional.

A mis profesores mi sincera gratitud, cariño y respeto; ya que seguirán formando parte importante en la culminación de mis perspectivas como profesionista.

Gracias por la aportación de sus conocimientos y sabios consejos.

INDICE

INTRODUCCION.	I
---------------	---

CAPITULO 1. ASPECTOS CONSTITUCIONALES.

1. Antecedentes.	1
2. Fundamento Constitucional de las Contribuciones.	5
3. Marco Jurídico de Legalidad.	
3.1. La función normativa de los Principios de Legalidad y Seguridad Jurídica.	9
3.2. Facultad de la Autoridad para revisar el cumplimiento de la obligación.	11

CAPITULO 2. FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL CONFORME AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y PRINCIPALES VICIOS DE PROCEDIMIENTO EN LAS VISITAS DOMICILIARIAS.

1. Para comprobar el cumplimiento de las disposiciones Fiscales.	
1.1. Generalidades.	14
1.2. Alcance de las Visitas Domiciliarias.	26
1.3. Autoridad Competente.	27
1.4. Mandamiento Escrito (Orden de Auditoria).	35
1.5. Notificación de la Orden.	40
1.6. Identificación de los Visitadores.	46
1.7. Designación y Sustitución de Testigos.	53

1.8. Desarrollo de la Visita.	
1.8.1. Obligaciones de los Contribuyentes.	58
1.8.2. Colocación de Sellos.	60
1.8.3. Requerimiento de Información (Compulsas).	62
1.9. Levantamiento de Actas.	66
1.9.1. De Inicio.	68
1.9.2. Parciales o Complementarias.	69
1.9.3. Final.	71
1.9.4. Firmas de las Actas.	73
1.9.5. Circunstanciación.	74
1.10. Diligencias Fiscales en Días y Horas Hábiles.	76

CAPITULO 3. IMPUGNACION DE LOS HECHOS CONTENIDOS EN LAS ACTAS PARCIALES.

1. Instancia de inconformidad.	79
2. Procedencia.	82
3. Plazo para su interposición.	84
4. Resolución de la instancia.	84
5. Consecuencias de la no-interposición.	86

CAPITULO 4. RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

1. Recurso de Revocación.	88
--------------------------------	----

CAPITULO 5. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y JUDICIAL.

1. Juicio de Nulidad.	96
2. Juicio de Amparo.	117
Conclusiones.	122
Bibliografía.	127

INTRODUCCION

A través de la historia y hasta nuestros días, el sistema tributario mexicano continúa sufriendo una serie de cambios drásticos que se manifiestan en las constantes modificaciones a las que se ve sujeta la legislación fiscal, originando con esto, entre otros efectos, inestabilidad que conduce a la incorrecta interpretación y aplicación por parte de la autoridad administrativa y de los contribuyentes, provocando así que la materia tributaria sea objeto de diversos análisis en sus diferentes aspectos por parte de estudiosos de la materia.

El presente estudio se ocupa de exponer y analizar una de las facetas integrales del sistema tributario, circunscribiéndose únicamente a las consecuencias que puede traer el inadecuado ejercicio de las facultades de la autoridad tributaria, en cuanto a visitas domiciliarias se refiere.

Se considera que la necesidad de fijar reglas objetivas a efecto de establecer lineamientos precisos en lo concerniente a la práctica de visitas domiciliarias, tiene como fin primordial aclarar la obscuridad de la Ley, en virtud de que se presenta un grave problema con relación a la incorrecta interpretación de nuestra legislación por parte de la autoridad administrativa y de los contribuyentes.

Para bien comprender la problemática a la que este tema se aboca, se analizan de manera breve los aspectos constitucionales básicos requeridos en materia fiscal, y para tal efecto se comentaran algunos de los antecedentes históricos de la materia a desarrollar.

Se señalan las primeras disposiciones que empezaron a regular las visitas domiciliarias fiscales en el derecho positivo denominado "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", haciendo referencia a las principales desde el período de 1812 a 1917, destacando la función normativa de las garantías de legalidad y seguridad jurídica comprendidas en los artículos 14 y 16 que son los principios básicos que se señalan en la Constitución y que regulan los derechos y obligaciones que deben observar los contribuyentes. No sin antes dejar en claro que la obligación de los contribuyentes de contribuir al gasto público está prescrito en el artículo 31 fracción IV Constitucional, normando el procedimiento para el ejercicio de esa facultad, el mencionado artículo 16 Constitucional, de igual manera, se encuentra contenido en el Código Fiscal de la Federación, en la inteligencia de que esta ley no es independiente sino reglamentaria de éste artículo, por lo que debe limitarse a regular las facultades, que expresamente les fueron conferidas a la autoridad, respetando y tutelando los derechos de los contribuyentes.

La autoridad fiscal tiene tres facultades importantes y fundamentales que son las de revisar, liquidar y sancionar, estas tres funciones ven cumplido su objetivo al llevar a cabo la autoridad, la revisión para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y determinar contribuciones omitidas por los contribuyentes. En este aspecto es importante hacer hincapié en lo referente a las instituciones legales, relativas a la caducidad y a la prescripción, por ser éstas punto medular a tratar, ya que las últimas reformas al respecto han dejado al contribuyente en un estado de incertidumbre e inseguridad jurídica.

Con los fundamentos antes expuestos, se hace un estudio sobre las facultades y obligaciones que tiene la autoridad tributaria en materia de visitas domiciliarias fiscales

y los vicios en que incurre la misma durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, sin pretender agotar el contenido de todos los que pudieran presentarse, por tratarse de situaciones que varían dependiendo de cada caso concreto y de la capacidad técnica del personal encargado de cumplir con las formalidades que para este caso requiere la legislación fiscal.

Durante el desarrollo de las visitas, la autoridad y los auditores o visitadores, como generalmente se les denominará en el desarrollo de este trabajo, deben cumplir ciertas formalidades: empezando por la orden de auditoría que emite la autoridad por virtud de la cual manda practicar visita domiciliaria para efectos fiscales, debiendo llenar ésta los requisitos de ley, es decir, emitido por autoridad competente, debidamente fundada y motivada, mediante mandamiento escrito, y a su vez los auditores deberán realizar la notificación debida de la orden, identificarse ante el visitado en su domicilio fiscal y llevar a cabo la designación de testigos o la sustitución de los mismos si fuere necesario durante el desarrollo de la visita.

Así mismo, los contribuyentes tienen ciertas obligaciones como la de proporcionar libros y papeles indispensables concernientes a la visita fiscal. Una de las facultades muy criticables de la autoridad es la de proceder a la colocación de sellos, sobre lo cual se hará el comentario en su momento. Como requisito esencial los auditores deberán levantar actas debidamente circunstanciadas, en donde hagan constar los hechos u omisiones que detecten en la visita.

Cuando durante el ejercicio de sus facultades, tanto la autoridad fiscal como los visitadores, incurran en vicios o irregularidades, algunas de las cuales son tratadas en el capítulo dos del presente trabajo, surge el derecho del contribuyente al interponer los medios de defensa procedentes para tal efecto.

En relación con lo anterior, en el capítulo tres, se comenta una primera instancia de inconformidad en contra de los hechos consignados en la última acta parcial de la

visita domiciliaria, en donde se hace un análisis acerca de la naturaleza jurídica de esta instancia y de las consecuencias de la no-interposición de la misma.

En contra de la resolución que emita la autoridad fiscal, el contribuyente tiene la opción de interponer el recurso administrativo de revocación o el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Haciendo referencia por otra parte en el capítulo cinco de manera general, al juicio de nulidad y al juicio de amparo en materia fiscal, sin pretender agotar su contenido por tratarse de materias que desbordarían el objeto central del presente trabajo, sin embargo, se resaltarán algunos aspectos de interés que se presentan en la práctica profesional, tales como los efectos de la sentencia, el recurso de reclamación ante el Tribunal Fiscal de la Federación y la competencia de los Tribunales para conocer en amparo directo de la resolución que desecha la demanda de nulidad.

Por último y ante las condiciones cambiantes de la doctrina jurídica, así como la legislación tributaria, cada uno de los capítulos del presente trabajo fueron estructurados con base a referencias sobre opiniones y análisis de algunos tratadistas, en los casos en que resultaban aplicables al caso concreto, y tesis aisladas que sobre el tema han sostenido los Tribunales competentes, la cual es muy rica por abundante y contradictoria, lo que invita a profundizar en su estudio y a tomar una posición definida, en la medida en que dicho estudio y práctica profesional lo permita. Pretendiendo con ello contribuir a establecer una pequeña parte del derecho fiscal en aras de que las facultades de la autoridad fiscal se ejerzan dentro del marco de legalidad y seguridad jurídica.

CAPITULO 1. ASPECTOS CONSTITUCIONALES.

1. Antecedentes.
2. Fundamento Constitucional de las Contribuciones.
3. Marco Juridico de Legalidad.
 - 3.1. La función normativa de los Principios de Legalidad y Seguridad Jurídica.
 - 3.2. Facultad de la Autoridad para revisar el cumplimiento de la Obligación.

CAPITULO 1

ASPECTOS CONSTITUCIONALES FUNDAMENTALES

1. ANTECEDENTES

La materia fiscal a lo largo de la historia, ha sido tema central en el desarrollo económico del País; propiciando de manera activa la creación, revisión y actualización de disposiciones legales, a efecto de realizar de manera eficiente el desarrollo administrativo de la gestión pública por parte de la autoridad administrativa, mediante la aplicación de medios eficaces de comprobación y control de las obligaciones fiscales, para los cuales deberá sujetarse a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas en la ley.

Uno de los medios de comprobación en materia fiscal son las visitas domiciliarias, acto jurídico complejo, no solamente por su estructura multifacética, sino por la dificultad que entraña para el legislador, la autoridad fiscal, el causante y al final para el juez, el plasmar por el primero normas que contribuyan a la verdadera justicia fiscal, de asumir con responsabilidad la obligación tributaria para el segundo y decidir, en los casos de controversia, con imparcialidad y conocimiento para el tercero y así propiciar que el Estado obtenga lo que requiere para dar cumplimiento a los fines para los que fue creado; pero siempre, y esto es lo difícil, dentro del marco que tanto la Constitución como las leyes aplicables otorgan al sujeto pasivo de la relación tributaria.

El fundamento Constitucional de las visitas domiciliarias se encuentra plasmado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que consagran las garantías de legalidad y seguridad jurídica, las que imponen a la autoridad que pretenda afectar al individuo en su persona, sus posesiones, sus bienes o sus derechos, la necesaria obligación de cumplir con las formalidades que el artículo 16 enumera para que pueda considerarse válido jurídicamente el acto de simple molestia; así mismo, ha de satisfacerse el debido proceso legal para oír en defensa a quien se pretenda privar de alguno de los derechos públicos subjetivos que la ley le reconoce, tal y como lo prevé el artículo 14. Por otra parte, los dos últimos párrafos de este artículo se refieren a los requisitos de fondo que debe satisfacer toda resolución o sentencia, en ellos se exige que ésta deberá ser dictada conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ella, deberá fundarse en los principios generales del Derecho.

Las visitas domiciliarias que establece el artículo 16 constitucional en su antepenúltimo párrafo, constituyen una forma autorizada para violar la integridad del domicilio particular, de ahí los obstáculos y requisitos que las autoridades, ordenadoras y ejecutoras deben salvar y satisfacer para que su actuación se reputa válida y pueda así surtir plenos efectos jurídicos.

Se advierte de lo anterior que los preceptos constitucionales enunciados establecen garantías formales, procesales y de fondo, y según la naturaleza jurídica de la violación procederá, al declarar ilegal el acto impugnado, que la misma sea con efectos relativos o absolutos.

Es pertinente que al mencionar la importancia que tienen en la práctica de las visitas domiciliarias los artículos 14 y 16, se analice la evolución que han tenido estos a través de la historia; siguiendo para ello el criterio de Felipe Tena Ramírez, realizando un breve estudio de los principales antecedentes concernientes a las visitas domiciliarias de los que destacan los siguientes:

Dos leyes fundamentales que merecen ser mencionadas, no sólo por haber regido durante el período preparatorio de emancipación, sino por la influencia que tuvo sobre los instrumentos constitucionales que rigieron la vida independiente de México, son la Constitución Española de Cádiz de 1812, la cual en su artículo 306 prescribía: "No podrá ser allanada la casa de ningún español, sino en los casos que determine la ley para el buen orden y seguridad del Estado". y, el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 1814 que manifestaba en su numeral 33 lo siguiente: "las ejecuciones civiles y visitas domiciliarias sólo deberán hacerse durante el día y con respecto a la persona y objeto indicado en el acta que mande la visita y la ejecución".

Estas leyes comentadas comprenden el período de los movimientos de emancipación, reflejo de la preocupación e interés de los legisladores de aquella época por otorgar al ciudadano la garantía de seguridad jurídica, precisando con mayor claridad algunas de las formalidades que en la actualidad deben revestir las visitas domiciliarias, como es el hecho de que deberán efectuarse en horas hábiles, el objeto de la misma y la persona con la que va a entenderse la diligencia.

En la etapa del México Independiente, se pugnaba por afirmar la libertad, establecer un sistema federal de gobierno y promover la prosperidad del País, situación por la cual se reconoce la Independencia de México frente al gobierno Español, por lo cual se decreta así la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1824, la cual en su artículo 152 señalaba: "ninguna autoridad podrá librar orden para el registro de las casas, papeles y otros efectos de los habitantes de la República, si no es en los casos expresamente dispuestos por la ley, y en la forma que ésta determine".

Se observa en el artículo anterior, que los legisladores de estas etapas ya trataban de limitar las funciones de la autoridad, apegando sus actos de competencia a lo establecido en la ley, contemplando en ellos las garantías de legalidad y seguridad jurídica, a efecto de no dejar al gobernado en estado de indefensión ante la autoridad.

En el periodo del Régimen Unitario, destacan las Leyes Constitucionales de la República Mexicana de 1836, la cual señalaba en su artículo 2º, fracción IV: "No poder catear sus casas y papeles, sino es en los casos y con los requisitos literalmente prevenidos en las leyes"; de igual manera las bases orgánicas de la República Mexicana de 1843 señalaba en su artículo 9º, fracción XI: " No será cateada la casa, ni registrados los papeles de ningún individuo, sino en los casos y con los requisitos literalmente prevenidos en las Leyes".

De las etapas analizadas con anterioridad, se pueden apreciar las diversas modificaciones que han sufrido las disposiciones legales a lo largo de la historia, sin dejar en ningún momento al ciudadano en un estado de indefensión ante los actos de autoridad; claro reflejo de ello se encuentra en la Constitución Política de la República Mexicana de 1857 que en su artículo 16 prescribía: "nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento..." Texto de ley que refleja la madurez adquirida por parte de los legisladores, quienes reúnen en un solo concepto lo que es un acto de molestia, los requisitos que debe reunir en caso de que se lleve a cabo; tomando en cuenta la competencia de la autoridad y el cual menciona por primera vez el principio de fundamentación y motivación.

Estos aspectos son reforzados en la formulación de la Constitución de 1917, ya que los legisladores de aquella época, se habían formado un criterio sobre la situación del País y la forma que en ese entonces debía normarse.

Como consecuencia de las numerosas modificaciones y reformas que ha sufrido la Constitución a lo largo de las diversas etapas históricas, en la actualidad se cuenta con un texto legal, el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que regula la práctica de las visitas domiciliarias; el cual establece los requisitos o formalidades que independientemente de lo que dispongan o no las leyes ordinarias necesariamente deben de cumplirse ya que en caso contrario, los actos

serán violatorios de las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas en los artículos 14 y 16 Constitucionales. Por lo que los actos realizados por la autoridad encargada de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, en este caso por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deben observar los citados requisitos constitucionales, de lo contrario carecerían de validez.

De este sencillo análisis se desprende que la garantía de seguridad jurídica que lleva implícita la idea de un Estado de Derecho consiste en la necesaria correspondencia entre el acto estatal llevado a cabo y la forma que lo determina y prescribe, tanto en su contenido como en cuanto al procedimiento que ha de seguirse y también respecto al órgano facultado para tales efectos.

2.- FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

El fundamento constitucional de las contribuciones, se encuentra plasmado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice:

“Artículo 31: Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Esta obligación se deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano, de los medios suficientes para cubrir los gastos públicos a su cargo, comprendiendo entre ellos, todos aquellos destinados a satisfacer las necesidades del País y sus gobernados en cuanto a funciones y servicios públicos se refiere, impulsando así su desarrollo y crecimiento; y no todos aquellos que pueda hacer el Estado, ya que de ser así se estaría extralimitando en sus facultades conferidas.

El estado Mexicano para estar en posibilidades de cubrir estos gastos públicos acude a la aplicación de las contribuciones, las cuales se clasifican en impuestos,

aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; contempladas en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, las cuales como lo establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, debe ser de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, consagrando cuatro principios básicos que deben de observarse en el establecimiento de cualquier contribución, ellos son:

- 1.- De proporcionalidad y equidad.
- 2.- De legalidad.
- 3.- De destino.
- 4.- De generalidad.

Al respecto Flores Zavala considera que las palabras "proporcional y equitativo" deben de entenderse como un solo concepto ya que puede dar lugar a confusiones, considera que no es posible separar las dos palabras, sino interpretarlas como significado de justicia; dado que en su opinión el constituyente de 1856 no era, al igual que el de 1917, ningún técnico en materia tributaria, por lo que debió haberse inspirado en la fórmula con la que Adam Smith, muy en boga en esa época, plantea como el principio de justicia de los impuestos, al decir: "Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno... en proporción a los ingresos de que gozan... De la observancia o el menosprecio de ésta máxima depende lo que se llama la equidad". De manera que con la expresión "proporcional y equitativo" sólo se busca la justicia de los impuestos.⁽¹⁾

La tesis que sostiene Flores Zavala es la correcta, misma que el constituyente de 1856 usó como un solo concepto y no como dos las palabras "proporcional y equitativo". Sin embargo en la actualidad, estas dos palabras son dos conceptos diferentes pero estrechamente vinculados que no deben entenderse como sinónimos, en razón de que la proporcionalidad atiende a la capacidad económica del sujeto, interpretándose en el sentido de que cumplirá con la obligación de contribuir a los gastos públicos de manera justa en función de su capacidad económica, así mismo, el

⁽¹⁾ FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, S.A., México 1998, p.205.

principio de equidad consiste en que se trate de manera igual ante la ley tributaria a los sujetos pasivos de un mismo tributo, esto es, que se debe seguir una situación de igualdad frente a la norma jurídica que los establece y regula.

Esta diferenciación entre proporcionalidad y equidad ha sido tema de análisis por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir sentencias, en las que señala que todo impuesto debe reunir los "requisitos" lo hace en plural, señalando por un lado que el impuesto debe ser proporcional y por el otro equitativo, criterios que hacen la distinción entre proporcionalidad y equidad, que a continuación se transcriben:

"IMPUESTO. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresando en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que deba encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas,

plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula; Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Primer Tomo 1985, Jurisprudencia del Pleno, pp. 371 y 372.”

“RENTA. APORTACIONES AL SEGURO SOCIAL POR CUENTA DE LOS TRABAJADORES. SON INCONSTITUCIONALES LOS ARTICULOS 27 FRACCION I Y 25 FRACCION I DE LA LEY DEL IMPUESTO EN MATERIA (VIGENTES EN LOS AÑOS DE 1979 Y 1981), EN CUANTO ADMITEN EN UN CASO Y PROHIBEN EN OTRO SU DEDUCIBILIDAD.- De acuerdo por lo establecido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución los impuestos deben ser proporcionales y equitativos. La proporcionalidad consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiéndose fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas.

La equidad formalmente, es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien los preceptos especificados no cumplen con los anteriores requisitos ya que, por una parte al permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlo en otros, a pesar de ser de la misma naturaleza, propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley sean colocados en situación desigual, originando así que mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable,

los que no pueden hacerla lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos. Por otra parte, se falta a la proporcionalidad porque el que se tenga trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo no es determinante de la capacidad económica del contribuyente y por lo mismo al propiciarse que se aplique una tarifa mayor a quien no puede hacer la deducción frente al que puede realizarla, a quien se facilitará que se le aplique una menor, se vulnera el principio de proporcionalidad, ya que el pago del tributo no se encontrará, en lo que toca a este punto, en proporción a la capacidad económica, sino que dependerá de una situación extraña a ella; Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Primer Tomo 1984, Jurisprudencia del Pleno, pp. 325 y 326.”

Del análisis del fundamento legal de las contribuciones plasmado en el artículo 31 fracción IV, destacan los siguientes elementos: se determina la obligación de todo mexicano de contribuir a los gastos públicos, se reconoce el derecho que tiene la Federación, el Estado y el Municipio a la percepción de contribuciones y estos dos últimos de gravar contribuciones de residencia de la persona, que el establecimiento de contribuciones sea por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo a efecto de cubrir los gastos públicos; siendo estas contribuciones de manera proporcional y equitativa.

3.- MARCO JURIDICO DE LEGALIDAD.

3.1. La función normativa de los Principios de Legalidad y Seguridad Jurídica.

En el moderno Estado de Derecho, la actividad de los órganos se sustenta en el principio básico de legalidad, conforme al cual las autoridades sólo pueden sujetar sus actos a lo que la ley les permite, de acuerdo con el sistema de facultades reguladas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En armonía con los principios jurídicos de legalidad y seguridad jurídica, la orden de la autoridad competente para practicar una visita domiciliaria con el objeto de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales debe tener, como todo acto

que provoque molestias en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones del gobernado, un motivo justificante que encuentre su fundamento en un precepto legal, generando con ello la existencia de la fundamentación y motivación que obliga a la autoridad a señalar con precisión las razones particulares que haya tenido en cuenta para la emisión de sus actos, los cuales deberán encuadrar perfectamente en la hipótesis de la norma legal que cite en su favor.

Dentro del análisis del Marco Jurídico de Legalidad de las Visitas Domiciliarias, conviene puntualizar que todo gobernado goza de las garantías individuales de audiencia y seguridad jurídica, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 14 Constitucional, otorga al particular el derecho a ser oído antes de la realización de un acto de privación ante los tribunales previamente establecidos, acatándose las formalidades del procedimiento y de acuerdo con las leyes expedidas con anterioridad al hecho, así como el derecho a defenderse contra actos que la autoridad realice con el fin de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, lo cual se ve manifestado a través de la promoción de los medios de defensa previstos en las leyes respectivas, comúnmente reflejados en la promoción de recursos, juicios e inclusive del juicio de amparo.

Así mismo la disposición contenida en la última parte del artículo 16 Constitucional, no solo contempla una garantía de libertad en cuanto a que tutela y protege la intimidad de la vida privada de los individuos, sino que también contempla una garantía de seguridad jurídica en tanto que determina en que condiciones deberá de proceder a la invasión de esa esfera de intimidad el órgano del Estado; que para efecto de este estudio se encuentra la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, encargada de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, quienes para poder realizar un acto de molestia debe de precederlo de un mandamiento escrito fundando su competencia y motivando la causa legal del procedimiento. Tratándose particularmente de las visitas domiciliarias, las garantías de seguridad jurídica deben de

ser más extensas y comprender requisitos adicionales a los que comúnmente se observan en la realización de cualquier acto de molestia, en aras de la protección a la garantía de seguridad jurídica, como es el hecho de que la orden de visita debe ser por escrito, expedida por autoridad competente, señalar concretamente el lugar que ha de inspeccionarse, el nombre del ocupante del lugar visitado y objetos que se buscan, la necesidad de levantar un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia, o negativa, por la autoridad que practique la diligencia, así como que se cumplan los demás requisitos que prevean las leyes aplicables.

Ahora bien de las formalidades mencionadas, se considera que la existencia de un mandamiento escrito que contenga la causa legal del procedimiento, en particular la (orden de visita), no sólo debe de limitarse al hecho de exhibir la orden de inspección al visitado, sino que es indispensable que tal documento se le entregue para que pueda decirse que se han acatado debidamente las garantías de seguridad y de audiencia, a efecto de que el gobernado pueda conocer detalladamente su contenido y por consiguiente, este en posibilidad de combatir el mandamiento a través del medio de defensa más idóneo que él considere pertinente.

3.2. Facultad de la Autoridad para revisar el cumplimiento de la obligación.

La facultad de la autoridad administrativa para revisar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante la práctica de las visitas domiciliarias, tiene su fundamento legal en el artículo 16 Constitucional, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos; ésta facultad constitucional, es desarrollada por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 42, bajo el nombre de Facultades de Comprobación de las Autoridades Fiscales.

Es así como la Constitución en su artículo 16, ordena que todos los actos dictados por las autoridades fiscales se emitan dentro de las facultades que las leyes les asignen, por lo que de actuar una autoridad fuera del marco legal autorizado o

facultado, ésta realizaría un acto viciado de incompetencia y violatorio del precepto legal en mención, exigido en la ejecución de visitas domiciliarias.

En la práctica los visitadores en el desempeño de su comisión, antes de comenzar en realidad la diligencia de comprobación e investigación domiciliaria con la entrega de la orden, pueden hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad, de igual manera si el contribuyente presenta el aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, podrá llevarse a cabo en el nuevo y anterior domicilio si aún lo conserva, de conformidad con el segundo párrafo de la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, sin que para ello se requiera una nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten, y podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad en los casos en que pueda existir peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia.

De igual manera si al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, descubren bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deban ser manifestadas a las autoridades fiscales o autorizada por ellas sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

Esta actuación por parte de la autoridad, resulta inconstitucional, por ser indispensable el que los visitadores lleven a cabo en el lugar de la indagación y en el desempeño de su cometido, la entrega de la orden, se identifiquen plenamente y requieran la designación de testigos, a fin de otorgar al visitado la necesaria seguridad en su persona, domicilio, papeles, posesiones y derechos. Sin cumplimiento de estas condiciones básicas, la garantía consagrada en el artículo 16 de la Constitución se convierte en objeto de capricho, ya que se deja al exclusivo arbitrio de los visitadores el decidir si hacen o no la relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad del visitado, permitiéndoles actuar o tomar decisiones sin tener que dar cuenta y razón de sus actos ya que queda a su absoluta

discreción. Son también los visitadores quienes sin más razón que su voluntad pueden considerar que existe peligro de que el visitado se ausente o realice maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia y, en tal virtud, proceder al aseguramiento de la contabilidad. Finalmente basta que los visitadores afirmen en forma unilateral que el lugar donde se practique la inspección existan bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte no haya sido manifestado a las autoridades fiscales o autorizadas por ellas, para efecto de que procedan sin mayor trámite al aseguramiento de dichos bienes o mercancías; situación que en la práctica es motivo de grandes perjuicios irreparables al particular, que con este pretexto se ve impedido y desposeído de mercancías propiedad de este y las cuales no son liberadas sino hasta la conclusión del procedimiento o lo que es más grave, hasta la sentencia definitiva en el juicio fiscal, originándole al contribuyente pérdidas y daños a su mercancía o bienes de los cuales la autoridad no se hace responsable.

Sin embargo, estas exigencias no se pueden soslayar si desde Derecho se quiere garantizar la libertad y seguridad de los particulares, por el contrario, cada hecho realizado por los visitadores debe de quedar consignado expresamente en el acta que al efecto se extienda y aparecer vinculados con los datos que los confirmen. Solo de esta forma, se les inviste de la confianza y certeza necesarias, ya que de no ser así, la mera afirmación de los visitadores pasaría a ser prueba plena, lo que nos impediría discutir un acto que puede ser hasta la mala fe del personal de inspección.

CAPITULO 2. FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL CONFORME AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y PRINCIPALES VICIOS DE PROCEDIMIENTO EN LAS VISITAS DOMICILIARIAS.

1. Para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
 - 1.1. Generalidades.
 - 1.2. Alcance de las Visitas Domiciliarias.
 - 1.3. Autoridad Competente.
 - 1.4. Mandamiento Escrito (Orden de Auditoría).
 - 1.5. Notificación de la Orden.
 - 1.6. Identificación de los Visitadores.
 - 1.7. Designación y Sustitución de Testigos.
 - 1.8. Desarrollo de la Visita.
 - 1.8.1. Obligaciones de los Contribuyentes.
 - 1.8.2. Colocación de Sellos.
 - 1.8.3. Requerimiento de Información (Compulsas).
 - 1.9. Levantamiento de Acta.
 - 1.9.1. De Inicio.
 - 1.9.2. Parciales o Complementarias.
 - 1.9.3. Final.
 - 1.9.4. Firmas de las Actas
 - 1.9.5. Circunstanciación.
 - 1.10. Diligencias Fiscales en Días y Horas Hábiles.

CAPITULO 2

FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL CONFORME AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y PRINCIPALES VICIOS DE PROCEDIMIENTOS EN LAS VISITAS DOMICILIARIAS

1. PARA COMPROBAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

1.1. Generalidades.

De conformidad con el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, son tres las facultades esenciales que tiene la autoridad con respecto a los contribuyentes:

1.- Facultad de revisión o comprobación: las facultades de comprobación en forma inmediata persiguen, la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y en forma mediata buscan alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Para el eficaz desempeño de las atribuciones concedidas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en términos del artículo 31, fracción II de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 42, otorga a la autoridad fiscal diversas facultades de comprobación, entre ellas, las de revisar las declaraciones presentadas y los dictámenes formulados por contador

público sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como las de practicar visitas a los contribuyentes, a los responsables solidarios o a terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

La revisión de declaraciones consiste en el estudio y análisis de los datos contenidos en la autodeterminación del contribuyente del crédito fiscal que le correspondió pagar, es decir, verificar la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las deducciones efectuadas, la aplicación de la tarifa, etc.

La revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales se refiere a la posibilidad que los particulares tienen, según se desprende del artículo 52 de Código Fiscal de la Federación, de someter sus estados financieros a la revisión de un contador público particular para que éste formule un dictamen sobre ellos y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes.

2.- Facultad liquidadora: la liquidación, es la determinación del crédito fiscal a cargo de un contribuyente que hace la autoridad con base en la información o en los elementos que le son proporcionados o que ella misma se allega.

Siendo así un acto de concreción y determinación de la obligación tributaria que la hace líquida y exigible.

3.- Facultad sancionadora: En el derecho fiscal, la violación o incumplimiento de las normas tributarias determina que el Estado aplique al infractor una sanción la cual se encuentra condicionada a la realización de un supuesto que consista en la inobservancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto sancionado. Por consiguiente, el incumplimiento del deber jurídico engendra, a cargo del incumplido, un nuevo deber, constitutivo de la sanción.

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establece que las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en un plazo de cinco años.

En contribuciones que se declaren por ejercicios el plazo se computa a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio cuando se tiene obligación de hacerlo, en esos casos las facultades se extinguen por ejercicios completos. En declaraciones complementarias, el plazo empieza a computarse a partir del día siguiente a aquél que se presenten, sólo por lo que se refiere a los conceptos modificados.

En declaraciones o avisos correspondientes a contribuciones que no se calculen por ejercicios, el plazo empieza a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración o el aviso, o a partir de que se causaron cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

En infracciones a las disposiciones fiscales, el plazo se computa a partir del día siguiente a aquél en que se cometió la infracción.

El plazo para el cómputo de la caducidad se amplía a diez años en los siguientes casos: cuando no se haya presentado solicitud en el registro federal de contribuyentes, cuando no se lleve contabilidad o no se conserve durante el plazo a que obliga el Código y por los ejercicios en que no se presentó alguna declaración del ejercicio, teniendo dicha obligación.

En síntesis, se puede decir que la caducidad consiste en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas.

Por regla general, el plazo para que opere la caducidad es de cinco años y no es susceptible de interrupción o suspensión, pero el propio artículo 67 del Código Fiscal de la Federación prevé casos en que el plazo de caducidad es de tres o de diez años, así como casos en que el plazo puede suspenderse.

El plazo de la caducidad será de diez años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes o no lleve contabilidad, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla, En este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Si posterior y espontáneamente el contribuyente presenta la declaración omitida, es decir, que ésta no sea requerida, el plazo volverá a ser de cinco años, pero sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presente espontáneamente exceda de diez años. No están comprendidas en esta hipótesis las declaraciones de pagos provisionales.

El plazo de caducidad será de tres años en los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracción III, del mismo Código Fiscal de la Federación, es decir, la responsabilidad de los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquellas que se causaron durante su gestión; igualmente, la responsabilidad de la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las sociedades mercantiles por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, si la sociedad incurre en alguno de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

La suspensión del plazo, no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 del mismo Código (revisiones de escritorio, visitas domiciliarias o revisión de dictámenes de contador público) o se interponga algún recurso administrativo o juicio.

De conformidad con lo dispuesto por las nuevas reformas fiscales para el año de 1998, se extiende el período de caducidad de cinco a un máximo de seis años seis meses tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las autoridades, en que estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por periodos iguales.

Cabe señalar que esta situación se aplica a los ejercicios iniciados a partir de 1998 y aquellos respecto de los cuales las autoridades no hubieran iniciado aún sus facultades de revisión.

Por lo que hace a la declaración de la extinción de facultades, el último párrafo del artículo 67 establece que transcurridos los plazos a que el mismo artículo se refiere, los contribuyentes podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

Este medio de defensa se puede hacer valer en dos momentos distintos:

I.- El primero de ellos, en los términos de lo establecido en el último párrafo del artículo 67, comentado en el párrafo anterior, es decir, cuando ya se hayan extinguido por el transcurso del tiempo y las autoridades fiscales no hayan ejercido sus facultades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como imponer sanciones.

En estos casos el contribuyente podrá solicitar por escrito se declare la caducidad. Cabe mencionar que en la práctica esta situación no se lleva a cabo, ya que si por el transcurso del tiempo las facultades de las autoridades ya caducaron, lo más probable es que ya no las ejerza, y si esto sucediera, aún se tendrían posibilidades de hacer valer este medio de defensa como se comenta en el siguiente punto.

II.- En el momento de que ya extinguidas las facultades de las autoridades fiscales a que se hace referencia en el párrafo anterior, por haber transcurrido el plazo respectivo, éstas procedan a determinar contribuciones a cargo de los contribuyentes, éstos últimos, podrán hacer valer este argumento mediante la interposición del medio de defensa correspondiente, lo cual podría hacerse a través de la presentación de un recurso de revocación o demanda ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Para el caso número uno al que se hace mención, no existe plazo.

Si las autoridades ya hubieran emitido una resolución, el plazo será de cuarenta y cinco días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación, según lo establecen los artículos 121 del Código Fiscal de la Federación, para el caso del recurso de revocación; y 207 del mismo Código tratándose de demanda, esta situación se analiza en los capítulos correspondientes al recurso de revocación y el juicio de nulidad.

En el caso de que ya habiendo transcurrido el plazo de la caducidad, las autoridades determinen un crédito fiscal y sus accesorios, deberá presentarse recurso de revocación o juicio de nulidad, en cuyo caso deberán cubrirse los requisitos que para la interposición de dichos medios de defensa establece el Código Fiscal de la Federación.

Este argumento de defensa tiene como finalidad que el contribuyente tenga seguridad jurídica, en cuanto al ejercicio de las facultades de fiscalización y liquidación por parte de las autoridades fiscales.

Así mismo existe otra figura jurídica que al igual que otras disposiciones legales emana de las complejas relaciones sociales de los hombres. Dicha figura en un ámbito puramente teórico de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, no tendría razón de existir, pues en forma ideal todos los contribuyentes cumplirían puntualmente con sus obligaciones fiscales y el fisco no tendría que aplicar sus facultades de revisión para exigir su correcto cumplimiento, lo cual no daría lugar a la extinción de obligaciones por el transcurso del tiempo, pues simplemente éstas siempre se cumplirían oportunamente, sin embargo en el ámbito de la realidad, la prescripción en el plano fiscal es necesaria para establecer para los particulares y la autoridad una situación definida respecto de las obligaciones fiscales que deben cumplir, ya que de otra manera dichos sujetos vivirían en un estado continuo de incertidumbre que haría que los litigios por el reclamo del incumplimiento de dichas obligaciones se prolongara indefinidamente.

De conformidad con el artículo 1135 del Código Civil para el Distrito Federal, la prescripción es un medio de adquirir bienes o de liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones que establezca la Ley, esto es que la prescripción es una institución jurídica con doble contenido.

El artículo 1136 del Código Civil, reconoce dos tipos de prescripción, la positiva y la negativa:

- a) La prescripción positiva es aquella en la que existe una adquisición de bienes en virtud de su posesión por cierto tiempo y en ciertas condiciones.

Así por ejemplo, si una persona que posee un inmueble a título de dueño, de buena fe, en forma pública, pacífica y continua durante un período de cinco años cuando menos, adquiere el pleno derecho de propiedad sobre dicho inmueble.

- b) La prescripción negativa se da cuando existe la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento.

En este tipo de prescripción la extinción de la obligación es generalmente de una deuda y del respectivo derecho de hacerla efectiva, por ejemplo en materia mercantil la obligación de pago de un título de crédito prescribe en un plazo de tres años contados a partir de la fecha de su vencimiento si en ese tiempo no se ejerce acción de cobro.

En atención a lo antes expuesto, la prescripción ya sea positiva o negativa, se presenta cuando se configuran dos elementos esenciales; el transcurso del tiempo y el cumplimiento de los requisitos que marque la ley respectiva.

En materia fiscal, solo existe la prescripción negativa, la cual tiene un efecto extintivo en la relación jurídica tributaria de los contribuyentes con el fisco. En efecto, dentro de dicha relación, normalmente el fiscal es el sujeto activo y el contribuyente el sujeto pasivo, lo cual significa que este último está obligado a cumplir con la obligación que pueda exigir el fisco. En este plano la prescripción del crédito fiscal resultaría en beneficio del contribuyente obligado, sin embargo, existen otros casos en los que la situación anterior puede invertirse y sea el fisco el beneficiado por la prescripción en materia fiscal. Esto podría suceder por ejemplo cuando el fisco estuviera obligado a devolver cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes y éstos no las reclamaran en el plazo legal para ello.

Al igual que en el caso de la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales, la prescripción puede hacerse valer en dos momentos distintos de conformidad con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación estos son:

1.- Por vía de acción, es decir, transcurrido el plazo de cinco años a que alude el artículo citado, los contribuyentes podrán solicitar que se declare extinguido el crédito fiscal.

2.- Por vía de excepción, interponiendo el recurso de revocación previsto en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de la vía de acción, no existe plazo. Por su parte tratándose de interposición del recurso de revocación, el plazo es dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación excepto cuando existan violaciones al procedimiento administrativo de ejecución en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo; o bien se presente inconformidad en el avalúo de bienes inmuebles embargados para lo cual el plazo será dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de avalúo de lo embargado.

De esta manera se puede decir que el plazo para que prescriba un crédito fiscal es de cinco años contados a partir de la fecha en que el plazo del crédito de que se trate pudo ser legalmente exigido, o bien, tratándose de pagos indebidos al fisco, desde la fecha en que se efectuó dicho pago, pues como ya se comentó la prescripción corre tanto en contra del fiscal al extinguir los créditos fiscales, como en contra de los contribuyentes al eliminarse la obligación de devolver cantidades pagadas indebidamente.

Así mismo el plazo para que se consume la prescripción del crédito fiscal puede ser interrumpida en los siguientes casos:

- a) Que exista una gestión de cobro del acreedor.

- b) Que haya reconocimiento expreso tácito de la existencia de la obligación por el deudor.

Debiendo existir en ambos casos, evidencia de esos supuestos. En el caso señalado en el inciso "a" legalmente se considera que hay una gestión de cobro por cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, el cual se reglamenta en los artículos 145 al 196 del Código Fiscal de la Federación iniciándose con un requerimiento de pago debidamente notificado al contribuyente; en el dado caso que el crédito no se pague en el plazo que se otorgue, prosigue la ejecución de otros procesos, tales como el embargo, el aseguramiento de bienes, etc. Todo esto en su caso por disposición legal debe hacerse del conocimiento del deudor.

Cabe mencionar que igual resultado respecto a la interrupción de la prescripción, tienen las gestiones de cobro que el contribuyente notifique al fisco respecto a una solicitud de devolución de un pago indebido, o bien cada vez que exista un reconocimiento expreso o tácito de dicho pago por parte de la autoridad desprendiéndose de esto un elemento esencial para que la prescripción en materia fiscal se configure, que es la inactividad por parte del acreedor, pues al momento en que se rompe la inactividad y se gestiona el cobro del adeudo, se interrumpe la prescripción. Si dicha gestión no concluye en un pago efectivo, el plazo de prescripción se reanuda nuevamente tan pronto como cesa la causa de la interrupción.

Así mismo la prescripción puede también interrumpirse por el reconocimiento expreso o tácito de la existencia de la obligación de que se trate por parte del deudor. En estos casos, lo más común es que sea el contribuyente el que pueda incurrir en alguno de estos supuestos con alguna gestión como pudiera ser la solicitud de prórroga para pagar alguna contribución omitida o algún otro trámite parecido en el que reconozca la existencia de la obligación de que se trate.

De igual forma se puede dar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución el cual no podría producirse por acuerdo o inactividad de las partes, ya que la autoridad tiene la obligación y responsabilidad de impulsarlo, a menos que se produzca una causa que la ley establezca para que se efectúe la suspensión.

Es necesario recordar que el procedimiento administrativo de ejecución es un conjunto de actos que se realizan en el tiempo y por medio de los cuales se pretende la obtención, por vía coactiva del crédito fiscal a cargo del deudor Sin embargo, pueden suceder acontecimientos o actuaciones que lo suspendan en su avance o que le pongan fin. Por tal motivo se puede entender como suspensión del procedimiento de ejecución la suspensión que puede producirse en su avance, por causas exteriores a él y que, transcurrido el tiempo, o bien son sustituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento.

La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución puede asumir dos modalidades, según que afecte a todo el procedimiento, y entonces puede hablarse de suspensión total, o bien que afecte únicamente a determinados bienes embargados en cuyo caso se trata de una suspensión parcial.

La suspensión del procedimiento de ejecución se presenta cuando el deudor o tercero inician procedimientos, los cuales pueden acarrear en su resolución efectos que influyen necesariamente sobre el resultado del procedimiento de ejecución, resultando conveniente el suspenderlo total o parcialmente estos procedimientos son:

- a) El recurso de revocación, a que hace alusión el artículo 116, fracción I y 117 del Código Fiscal de la Federación, como dicho procedimiento está encaminado a la destrucción de una resolución administrativa que determine un crédito fiscal (contribuciones o sus accesorios), dicten las autoridades aduaneras o nieguen la devolución de las cantidades que procedan conforme a la ley, es evidente que es conveniente el suspender el procedimiento administrativo de ejecución entre tanto se resuelve por la autoridad si

sostiene o revoca su determinación. De no ser así se afectaría seriamente al deudor.

- b) De manera general dispone el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación el hecho de que no se ejecutarán los actos administrativos cuando se solicite la suspensión ante la autoridad ejecutora y se acompañan los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal
- c) Por último, el juicio fiscal de nulidad promovido ante el Tribunal Fiscal de la Federación constituye un presupuesto para que se suspenda el procedimiento de ejecución.

Así mismo, son requisitos de la suspensión la solicitud o instancia que presenta el interesado, constitución de la garantía del interés fiscal (salvo si ya se hubieren embargado bienes suficientes en el propio procedimiento de ejecución) Siendo estos requisitos mencionados los necesarios para que proceda la concesión de la suspensión.

La suspensión se limitará exclusivamente a la cantidad que corresponda a la parte impugnada de la resolución que se iba a ejecutar, debiendo continuarse el procedimiento respecto del resto del adeudo, en virtud de que en una resolución se pueden determinar uno o más créditos fiscales y el medio de impugnación hacerse valer sólo en contra de uno o varios, pero no de todos, además se debe recordar que la suspensión puede ser parcial o total, según la naturaleza del procedimiento que se pretende suspender. La suspensión total afecta todo el procedimiento. La parcial afecta sólo a parte de él.

Se considera que la suspensión del procedimiento es total tratándose del recurso de revocación, en las solicitudes o instancias de compensación, de condonación de créditos o de multas y de prescripción en el juicio de nulidad.

En comparación con la suspensión es parcial tratándose de la oposición de tercero (tercería excluyente de dominio), pues el procedimiento puede continuar en relación con el resto de los bienes embargados respecto a los que no reclama el opositor y en el caso de la reclamación de preferencia, el procedimiento puede continuar hasta el momento en que se debe hacer aplicación del impuesto de la ejecución.

La suspensión durará hasta que se le comunique a la autoridad ejecutora la resolución definitiva en el recurso, procedimiento o juicio con relación a la cual se hubiere concedido la suspensión y aunque el Código Fiscal de la Federación no lo prevé expresamente, es de estimarse que en el caso de desaparecer o disminuir la garantía del interés fiscal cesa la suspensión, a menos que supla dicha garantía.

1.2. Alcance de las Visitas Domiciliarias.

Las visitas domiciliarias, se consideran como el medio de fiscalización por excelencia, y las cuales revisten dos modalidades

- a) **Las de inspección**, que buscan comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular, generalmente los impuestos especiales regulados por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y que normalmente se caracterizan por su brevedad y
- b) **Las de auditoría**, que buscan la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias y que por consiguiente tienen una duración superior.

Si bien es cierto que las visitas domiciliarias son el mejor medio de fiscalización con el que se cuenta en México, su utilización en la práctica, en función de recursos materiales y humanos son relativamente limitados con relación al universo de contribuyentes, debiendo enfocarse hacia la obtención de resultados óptimos, si el objeto mediato de la fiscalización es el cumplimiento voluntario, en la programación de

este instrumento deben prevalecer criterios que consideren fundamentalmente el efecto ejemplificador, que debe surtir una visita domiciliaria, hacia la actuación de determinado contribuyente.

Para determinar el alcance de las visitas domiciliarias, es importante precisar el objeto de las mismas, el cual, es el de comprobar que se han cumplido cabalmente con las disposiciones fiscales y, en su caso, haberse determinado las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como comprobar la comisión de delitos fiscales y poder estar en posibilidad de brindar información a otras autoridades fiscales, para lo cual esta facultada la autoridad fiscal a practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, así como practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades prescritas en el artículo 42 Fracciones III y V del Código Fiscal de la Federación de manera conjunta, indistinta o sucesivamente, en el entendido de que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

1.3. Autoridad Competente.

Se debe tener presente que la emisión de una orden de visita es un acto unilateral de la autoridad, ya que no requiere para su formación, para surgir a la vida jurídica, de la concurrencia de las voluntades del que la dicta y de los subalternos o agentes que la ejecutan.

La orden de visita domiciliaria deberá cumplir con todos los requisitos que para tal clase de actos se exigen, desde el momento mismo de su expedición, el primero de los cuales es el que la autoridad que la emite tenga competencia para ello lo cual se

encuentra plasmado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 16, el cual ordena que todos los actos dictados por las autoridades del país se emitan dentro de los catálogos de atribuciones o facultades que ella o las leyes les asignen, por lo que de actuar fuera del marco legal, estarán en ese momento realizando actos viciados de incompetencia y violatorios del citado precepto.

Este principio constitucional exige que, en materia de visitas domiciliarias, la autoridad que ordene su práctica esté dotada de facultades legales para poder dictar el mandamiento escrito correspondiente, mismas que deben ser expresas y surgir de una disposición legal.

Ahora bien, en materia fiscal federal, de conformidad con lo previsto por el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la facultad inspectiva está establecida a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, recayendo originalmente en su titular el ejercicio de tal función, en los términos del artículo 16 del mismo ordenamiento.

Más sin embargo ante la imposibilidad de que el Secretario del Ramo se ocupe personalmente de todos los asuntos encomendados a la dependencia a su cargo, la propia Ley Orgánica citada contempla que el titular de cada Secretaría se auxiliará para el despacho de los asuntos de su competencia por los Subsecretarios, Oficial Mayor, Directores, Subdirectores, jefes y subjefes de departamento, oficina, sección y mesa, Administradores, Subadministradores y Jefes de Departamento, y por los demás funcionarios que se establezcan en el reglamento interior respectivo y otras disposiciones legales, las cuales no pueden tener sino rango de Ley o Reglamento.

La misma Ley Orgánica de la Administración Pública Federal prescribe que para la mayor eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, la Secretaría de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados tal es el caso del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que

les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables, las cuales se insiste deben tener un carácter de Ley o Reglamento, en virtud de que las normas específicas que asignan y delimitan la competencia de cada órgano de la Administración solamente pueden surgir de una disposición legal o reglamentaria.

La desconcentración administrativa, es una forma de organización que adopta la administración pública centralizada, en virtud de la cual se atribuye a otros órganos inferiores, encuadrados dentro de la propia administración central, una competencia específica, pero ello no implica el que dejen de estar jerárquicamente subalternos a los órganos superiores, con lo que se conserva la unidad, coordinación y subordinación de la estructura orgánica del régimen centralizado.

Pero, se trate de órganos centrales o de órganos desconcentrados, es en el reglamento interior de cada una de las Secretarías de Estado en este caso específico en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, donde en todo caso se determinan las atribuciones de sus unidades administrativas, así como la forma en que los titulares podrán ser suplidos en sus ausencias, según lo prevenido por el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública.

Es así como la delegación de facultades, deberá efectuarse mediante un acuerdo delegatorio que deberá publicarse en el Diario Oficial de la Federación, según lo establece el artículo 4º del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual, contempla también en su artículo 2º, a los Servidores Públicos y las Unidades Administrativas encargadas de la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y que a continuación se transcribe:

“Artículo 2º. Para el despacho de los asuntos de su competencia, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público contará con los siguientes servidores públicos y unidades administrativas.

Secretario del Despacho.

Subsecretario de Hacienda y Crédito Público.

Subsecretario de Egresos.

Oficial Mayor.

Procurador Fiscal de la Federación.

Tesorero de la Federación.

Unidades Administrativas Centrales.

Unidad de Coordinación Técnica y Vocero de la Secretaría de Hacienda y
Crédito Público.

Unidad de Comunicación Social.

Unidad de Planeación y Desarrollo.

Dirección General de Planeación Hacendaria.

Dirección General de Crédito Público.

Dirección de Deuda Pública.

Dirección de Coordinación y Capacitación de Crédito Interno.

Dirección de Financiamiento de Proyectos.

Dirección de Coordinación y Capacitación de Crédito Externo.

Dirección de Financiamiento al Comercio Exterior.

Dirección de Organismos Financieros Internacionales.

Dirección de Procedimientos Legales de Crédito.

Dirección General de Banca de Desarrollo.

Dirección de Banca Agropecuaria y Pesquera.

Dirección de Banca Industrial y de Comercio Interior.

Dirección de Banca de Obras Públicas, Vivienda y Turismo.

Dirección de Banca de Comercio Exterior, Servicios y Estudios Económicos.

Dirección General de Banca Múltiple.

Dirección de Banca Múltiple.

Dirección de Análisis Financiero.

Dirección de Regulación de Banca Múltiple.

Dirección de Asuntos Internacionales de Banca Múltiple.

Dirección General de Seguros y Valores.

Dirección de Seguros y Fianzas.

Dirección de Valores.

Dirección de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito.

Dirección de Normatividad y Coordinación Sectorial.

Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales.

Dirección General de Política de Ingresos.

Unidad de Inversiones y de Desincorporación de Entidades Paraestatales.

Unidad de Política y Control Presupuestal.

Unidad de Servicio Civil.

Unidad de Contabilidad Gubernamental e Informes sobre la Gestión Pública.

Dirección General de Programación y Presupuesto de Servicios.

Dirección General de Programación y Presupuesto Agropecuario, Abasto, Desarrollo Social y Recursos Naturales.

Dirección General de Programación y Presupuesto de Salud, Educación y Laboral.

Dirección de Programación y Presupuesto de Energía e Infraestructura.

Dirección General de Programación, Organización y Presupuesto.

Dirección General de Recursos Humanos.

Dirección General de Recursos Materiales y Servicios Generales.

Dirección General de Talleres de Impresión de Estampillas y Valores.

Dirección General del Destino de los Bienes de Comercio Exterior propiedad del Fisco Federal.

Dirección General de Promoción Cultural y Acervo Patrimonial.

Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta.

Dirección de Legislación y Consulta.

Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos.

Dirección de Amparos contra Leyes.

Dirección de Recursos y Cumplimiento de Ejecutorias.

Dirección de Amparos contra Actos Administrativos.

Dirección de lo Contencioso.

Dirección de Procedimientos.
Dirección de Recursos Humanos.
Subprocuraduría Fiscal Federal de Asuntos Financieros.
Dirección de Asuntos Financieros.
Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones.
Dirección General Adjunta de Investigación de Operaciones.
Dirección de Investigación de Operaciones.
Dirección de Investigaciones.
Dirección de Procedimientos Penales "A".
Dirección de Procedimientos Penales "B".
Dirección de Procedimientos Penales "C".
Subtesorería de Operación.
Subtesorería de Control e Informática.
Unidad de Vigilancia de Fondos y Valores.
Dirección de Procedimientos Legales.
Dirección de Administración de Cartera y Archivos no Monetarios.
Direcciones de Técnica Operativa.
Unidades Administrativas Regionales.
Delegaciones Regionales de la Tesorería de la Federación.
Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática.

Las Direcciones Generales, las Subprocuradurías, las Subtesorerías y las Unidades estarán integradas por los Directores Generales, Subprocuradores, Tesoreros, Jefes de Unidad, Subcoordinadores, Secretarios Técnicos, Directores Generales Adjuntos, Directores, Subdirectores, Jefes de Departamento, de Oficina, de Sección y de Mesa, por los Coordinadores, Supervisores, Auditores, Ayudantes de Auditor y por los demás servidores públicos que señale este reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

La dependencia contará con la Unidad de Contraloría Interna, que se regirá conforme a lo dispuesto por el artículo 98-A de este reglamento.

Otra fuente de competencia en materia fiscal federal la constituyen los convenios de coordinación celebrados entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Estados de la Federación, merced a los cuales se confiere a estos últimos la administración de los ingresos federales coordinados (que comprende entre otras facultades a ordenar y practicar visitas domiciliarias), cuyo ejercicio se encomienda por la cláusula cuarta de tales convenios al "Gobernador de la entidad y por quienes conforme a las disposiciones locales tengan facultades para administrar contribuciones".

Esta atribución mediante convenio aparentemente es correcta ya que la cláusula de los referidos convenios de coordinación introduce la más absoluta arbitrariedad al establecer que a falta de preceptos locales que señalen quiénes tienen facultades para administrar contribuciones, las mismas "serán ejercidas por quienes realicen funciones de igual naturaleza a las mencionadas en el Convenio, en relación con contribuciones locales", porque en un régimen de derecho existen normas específicas que asignan y delimitan la competencia de cada órgano del Estado, cuya actividad no puede efectuarse más que cuando lo autoriza la regla general que rige el acto, de forma que si no se contempla la existencia ni la esfera legal de competencia de quienes realicen funciones de igual naturaleza a las mencionadas en el Convenio, en relación con contribuciones locales, no se les puede otorgar por convenio la competencia que su propia legislación les niega, lo que implica que su actuación resulte viciada de incompetencia.

No debemos olvidar comentar que un requisito indispensable para que se considere un acto emitido por autoridad competente es que, el documento que contiene el acto deberá estar debidamente firmado por la autoridad emisora del mismo y esta firma no deberá hacerse mediante el clásico sello facsimilar porque se estaría dejando en estado de indefensión al particular, ya que éste no sabe si el acto fue emitido realmente por autoridad competente, de igual forma se presenta una situación irrelevante en el sentido de que el original del documento a partir del cual tal vez se haya elaborado la resolución impugnada, tenga firma auténtica de su emisor, ya que el

documento entregado al quejoso contiene simple sello de la rúbrica, lo cual es violatorio de garantías en razón de que constituye para el un acto de autoridad que le molesta y priva de sus recursos pues no es el primer ejemplar, sino la copia que le fue entregada el que le agravia y, por ende, éste debe estar revestido de todos y cada uno de los requisitos de validez del caso, por lo cual sólo demuestra que la inexistencia, de la firma autógrafa del signante impide otorgar alguna validez o eficacia al documento, ya que no es posible afirmarle o asegurarle al gobernado que una cierta resolución proviene de una pretendida autoridad dada la ambigüedad e incertidumbre que conlleva el uso de un sello que cualquier persona puede utilizar y estampar en un oficio, cuando que la seguridad jurídica que tutelan los artículo 14 y 16 Constitucionales, impone que se demuestre la identidad del emisor para los efectos de la autoría y la responsabilidad que implica el ejercicio de facultades que a cada autoridad le corresponden y que por consecuencia, en el supuesto de que la orden no sea emitida por autoridad competente, la misma, así como todas las consecuencias que de ella se deriven, serán ilegales de conformidad con el artículo 238 fracción I del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

“Artículo 238.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

I.- incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución”.

Haciendo una interpretación conjunta y armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los preceptos transitorios, en lo conducente, se advierte que los actos de molestia y privación requieren, para ser legales, entre otros requisitos, e imprescindiblemente, que sean emitidos por autoridad competente y cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello este legitimado, expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que la autoridad respectiva lo suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto

que le otorgue tal legitimación, pues de lo contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculte a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si la actuación de ésta se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y si éste es o no conforme a la ley, para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo en el carácter con que lo haga, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecue exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley secundaria o con la ley fundamental.

1.4. Mandamiento escrito (Orden de Auditoría).

Una de las primeras formalidades que se exige para la practica de un cateo es la existencia de una orden escrita; por disposición expresa del Constituyente, este mismo requisito debe regir para la práctica de una visita de carácter fiscal ya que para efectos de causar un acto de molestia al gobernado ya sea en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, la existencia de un mandamiento escrito evitará el que se cometan arbitrariedades en el ejercicio de las atribuciones conferidas a la autoridad, es decir, cuando ésta ordena la práctica de una visita domiciliaria para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, debe exteriorizar su voluntad precisamente en un documento escrito, como una formalidad necesaria para dar determinadas seguridades jurídicas al particular.

Esta formalidad la contempla la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 16 condicionando a las autoridades en sus procedimientos a expedir la orden por escrito. De esta manera, la autoridad emisora del mandamiento facilita al gobernado los medios de exigir la responsabilidad, si no procede conforme a la Ley. Y como en la orden debe expresarse el nombre de la persona comisionada para llevarla a cabo, el interesado está en aptitud de cerciorarse de si esa persona es en verdad un agente de autoridad o un individuo privado, a fin de evitar que los

particulares usurpen funciones públicas o cometan el delito de allanamiento de morada, casos punibles, conforme a nuestra legislación.

Así mismo no basta que en una hoja de papel se plasme la manifestación del pensamiento de la autoridad en tal sentido, esto es, en el de ordenar precisamente una visita domiciliaria sino que es necesario que tal documento se encuentre firmado de puño y letra por el funcionario de quien según su texto proviene, pues es la firma la que da autenticidad a los escritos y la que permite atribuir al suscribiente la manifestación de la voluntad de la autoridad administrativa, independientemente de la cuestión de su competencia.

En consecuencia, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 38 señala los requisitos que deben llenar los actos administrativos que se deban notificar los cuales deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de responsabilidad.

Se desprende del artículo antes mencionado la exigencia de que exista un mandamiento escrito que funde y motive la causa legal de procedimiento, que los mandamientos de autoridad ostenten la firma del funcionario competente. "En efecto, por "firma", según el Diccionario de la Real Academia Española, se entiende: Nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito a mano propia, para darle autenticidad o para obligarse a lo que en él se dice. El vocablo "firma" deriva del verbo "firmar" y éste del latín "firmare", cuyo significado es afirmar o dar fuerza. A su vez, la palabra "firmar" se define como "Afirmar, dar firmeza y seguridad a una cosa".⁽²⁾

En este orden de ideas y trasladándose los mencionados conceptos al campo del Derecho Constitucional, debe decirse que la firma consiste en asentar al pie de una resolución o acto escrito de autoridad, el nombre y apellido de la persona que los expide, en la forma (legible o no), en que acostumbra hacerlo, con el propósito de dar autenticidad y firmeza a la resolución, y así como aceptar la responsabilidad que deriva de la emisión del mandamiento. Es por ello, que la firma de una resolución para que tenga validez a la luz de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos debe ser autógrafa, pues esta es la única forma en que la persona que la asienta, adquiere una relación directa entre lo expresado en el escrito y la firma que debe calzarlo; es decir, es la única forma en que la autoridad emitente acepta el contenido del mandato con las consecuencias inherentes a ella además de que es la única manera en que se proporciona seguridad al gobernado de que el firmante ha aceptado expresamente el contenido del mandato y es responsable de la misma. Desde luego resulta irrelevante para que exista esa seguridad jurídica en beneficio del gobernante y del gobernado, que el acto de autoridad se encuentre o no impreso, pues al firmar la autoridad emitente se responsabiliza del contenido, sea cual fuere la forma en que se escribió el mandato. Mas sin embargo, no puede aceptarse que la firma se encuentre impresa, pues en estos casos no existe seguridad jurídica ni para el gobernante, ni para el gobernado, de que la autoridad de manera expresa se ha responsabilizado de las consecuencias del mandato.

⁽²⁾ CABANELLAS, Guillermo. "Diccionario de Derecho Usual"; Ed. Heliasta, S.R.L.; Buenos Aires; 1974.

El otro dispositivo que viene a complementar los requisitos de la orden de auditoría, es el artículo 43 de la ley mencionada, que a la letra dice:

“En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 se deberá indicar:

- I.- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

- II.- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente”.

Es importante señalar que la autoridad competente emisora del acto de molestia debe sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, según lo señala el artículo 16 Constitucional, es decir la autoridad administrativa debe precisar con claridad las siguientes circunstancias:

- 1.- El porque de la autoridad que lo emite.
- 2.- Cual es la razón de llevar a cabo determinada visita.
- 3.- El objeto de la misma.
- 4.- El contribuyente a quien se visita.

Es de gran importancia el precisar también que la formalidad escrita es uno de los requisitos constitucionales indispensables como medio para exteriorizar la voluntad de la autoridad, ya que es la única manera de poder comprobar que el acto reúne los requisitos constitucionales y legales anteriormente citados, por lo que una visita

domiciliaria para efectos fiscales que no se encuentre precedida de un mandamiento escrito, sino, por ejemplo, en forma verbal, sería ilegal e inconstitucional, pudiendo válidamente afirmar que una orden verbal para que se lleve a cabo una visita domiciliaria de carácter fiscal es, desde luego, inconstitucional estando en pleno derecho de acudir al juicio de amparo para oponerse a dicho acto.

Otro de los requisitos indispensables para la validez del acto, es el que debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por fundamentación el expresar los preceptos legales en que se apoya el acto autoritario de molestia y por motivación la manera de exteriorizar las consideraciones referentes a las circunstancias de hecho que la autoridad formula para establecer la adecuación de un caso o acto determinado a la hipótesis legal, debiendo por lo tanto existir adecuación entre el fundamento y el motivo expresado.

Al respecto el criterio jurisprudencial del Tribunal Fiscal de la Federación sobre estos requisitos es el siguiente:

"MOTIVACION Y FUNDAMENTACION.- FINALIDAD DEL CUMPLIMIENTO DE ESTOS REQUISITOS.- La motivación y fundamentación exigidos por el artículo 16 Constitucional para todo acto de molestia que provenga de autoridad, siempre debe satisfacerse. Entre sus propósitos se encuentra tanto el que el particular conozca las razones que tuvo la autoridad para emitir el acto, como los preceptos legales sustantivos y adjetivos en que se apoyó para esa emisión, a efecto de que en un momento dado pueda combatirlo, evitando que quede en estado de indefensión; Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3ª. época año III, Jurisprudencia de la Sala Superior, Noviembre de 1990, pp.44 y 45."

Es importante subrayar la exigencia constitucional de fundar y motivar los actos de la autoridad, ya que en la práctica y tratándose de órdenes de auditoría, la autoridad acostumbra cometer una serie de actos violatorios misma que utiliza a manera de motivación sabiendo de ante mano que el contribuyente por falta de información o de

un reglamento al que deba ajustarse, lo ignora y obedece las "disposiciones legales de la autoridad", ya que al tratarse de una formula preestablecida, la autoridad no concreta cuáles son esas consideraciones que la llevaron a la conclusión de que todos los contribuyentes son importantes dentro del marco de la recaudación fiscal y mucho menos en que casos específicos, máxime cuando el Código Fiscal de la Federación la faculta también para solicitar a los contribuyentes la documentación e información relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (artículo 42 fracción II del Código Fiscal de la Federación). Es decir, ante muchas facultades de comprobación que tiene la autoridad conforme al artículo 42 citado, la motivación debe ser más amplia y concreta del porque eligió, de entre todas, la visita domiciliaria.

1.5. Notificación de la Orden.

La notificación es el acto a través del cual se da a conocer al interesado o a alguna persona determinada una resolución administrativa. Este acto de la administración pública debe realizarse necesariamente a través de alguna de las formas previstas por el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que las notificaciones de actos administrativos, se deberán llevar a cabo:

En forma personal o por correo certificado con acuse de recibo.- Siempre que se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos, así mismo el citado Código en su artículo 136 señala que las notificaciones personales se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas, o bien, podrán efectuarse en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

Pero también el propio artículo 136 citado manifiesta que toda notificación personal realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aún cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

A su vez el artículo 135 establece que al practicar las notificaciones deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique y que cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia y si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación, tomando en consideración que la manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido conocimiento, si ésta es anterior a aquella en que debiera surtir efectos la notificación.

En el caso de que el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales, pero si se trata de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino.

Por correo ordinario o por telegrama.- Cuando no sean asuntos que no pudieran ser recurridos. En este caso el Código Fiscal de la Federación no prevé regla alguna, como tampoco tratándose del uso del servicio registrado para notificar por correo certificado con acuse de recibo, pues no es su competencia, por lo tanto, la práctica de la notificación se hará de acuerdo con lo que establece la Ley de Vías Generales de Comunicación.

Por estrados.- Cuando la persona a quien deba notificarse desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, se opongá a la diligencia de

notificación o desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar aviso de cambio de domicilio

El artículo 139 establece que las notificaciones por estrados se harán fijando durante 5 días el documento que se pretende notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación; que de ello la autoridad dejará constancia en el expediente respectivo; y que se tendrá como fecha de notificación la del sexto día siguiente a aquel en que se hubiera fijado el documento.

Por edictos.- Unicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional. Según el artículo 140 del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones por edictos se harán mediante publicaciones durante 3 días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República y contendrá un resumen de los actos que se notifican y se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.

Por instructivo.- En los casos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, en donde el citatorio será siempre para la espera del notificador en día y hora hábil y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino y si estos últimos se negasen a recibir la notificación se realizará por instructivo el cual se fijará en un lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

Para efectos de las visitas domiciliarias, es necesario señalar que las notificaciones deberán hacerse personalmente si se da el supuesto de la fracción I, del artículo 134 y en tal caso el visitador debe sujetarse a lo establecido en el artículo 44, fracción II en sus dos primeros párrafos, del citado Código que a la letra dice:

"II.- Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

En este caso, los visitadores al citar al visitado o su representante, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad. Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten...".

Lo anterior significa que la autoridad fiscal debe cumplir con las citadas formalidades, de lo contrario, los resultados de la visita domiciliaria que se concentran en una resolución, serán nulos. En la práctica, la autoridad fiscal generalmente incurre en dos vicios que acarrearán la nulidad de sus actos y que son:

- a). Al presentarse a notificar la orden y no obstante no encontrarse presente el representante legal, inicia la diligencia sin haber mediado citatorio.
- b). Al haber dejado citatorio, se presenta al siguiente día hábil pero a una hora distinta señalada en dicho citatorio.

En el primer caso, tal y como lo establece la fracción II del artículo 44 antes citado, si el visitado o su representante no estuvieran presentes, es obligación de los visitadores dejar un citatorio con la persona que se encuentre presente en esos momentos para que los esperen al siguiente día hábil a la hora citada, y solamente que en este último caso el contribuyente o su representante no atiendan el citatorio, la visita se iniciará con quien se encuentre presente en el lugar visitado.

Por lo tanto, si la visita se inicia sin estar presente el contribuyente o su representante, y los visitadores no cumplieron con la obligación de dejar citatorio, los resultados de la visita estarán afectados de nulidad de conformidad con el artículo 238 fracción III. del Código Fiscal de la Federación, por violación al artículo 44 del mismo Código.

En el segundo caso, es obligación de los visitadores presentarse en el lugar visitado exactamente a la hora que ellos mismos señalaron en el citatorio respectivo, ya que de no ser así su actuación implicaría violación a la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación y, en consecuencia, los resultados de la visita serían nulos de acuerdo al artículo 238 fracción III del mismo Código; así mismo el artículo 46 fracción VI del Código Fiscal de la Federación establece que los visitadores, para efectuar el cierre del acta final de la visita que se encuentran practicando, deberán dejar citatorio al representante legal o al visitado cuando éste no estuviere a fin que los esperen a una hora fija del día siguiente, ya que de no mencionar hora determinada, se dejará al visitado en estado de indefensión ante la imposibilidad de asistir al cierre del acta en cuestión y en consecuencia ésta deberá declararse ilegal.

El exacto cumplimiento de los requisitos legales de las notificaciones no puede interpretarse como un simple formalismo para dificultar la actuación de la autoridad, sino como un procedimiento de cuya realización depende que se llegue a la convicción de que un particular tuvo conocimiento fehaciente de una resolución que lo afectaba y que si dentro del término legal no utilizó la vía de defensa procedente, la consintió. No darle importancia al acto de notificación y a los requisitos que deben cumplirse es propiciar la indefensión de los particulares, lo cual es completamente contrario al texto del artículo 16 Constitucional.

En el supuesto caso de que el notificador no encontrara a quien deba notificar, dejará citatorio en el domicilio, sea para que se le espere a hora fija el día hábil siguiente, o para que acuda a notificarse dentro de un plazo de 6 días a las oficinas de

la autoridad. Ahora bien, tratándose de personas morales el citatorio que se deje, no sólo debe señalar la denominación o razón social, sino que es necesario que se requiera la presencia del representante legal, ya que esa es la única forma para que en caso de no atenderse el citatorio, la diligencia de notificación pueda llevarse a cabo con cualquier persona que se encuentre en la negociación.

Es importante comentar que el artículo 44, en su fracción II señala, respecto a que la visita se podrá entender en el caso de que no estuviere el visitado con su representante legal y para estos efectos es necesario aclarar, en que forma este representante legal va a acreditar su personalidad ante la autoridad, ya que la sola afirmación del Notario Público en el sentido de que una persona está facultada para otorgar poderes a nombre de una sociedad, es insuficiente para acreditar dicho supuesto, ya que para ello es necesaria la transcripción relativa a los documentos que así lo demuestren, a fin de que el juez del conocimiento pueda resolver tales aspectos y determinar si los poderes fueron otorgados por quien está legalmente facultado para ello, pues si bien es cierto que el Notario tiene fe pública, su función no puede abarcar la de reconocer, para todos los efectos legales, la personalidad de quien se ostenta como representante de otra persona.

Por otra parte se comenta que la inscripción de los poderes en el Registro Público de Comercio, sólo es necesariamente tratándose de los poderes generales, otorgados por una sociedad mercantil, entendiéndose por estos aquellos mandatos en los que se confieren facultades amplísimas, es decir, tanto para la administración de bienes como para la ejecución de actos de comercio, pero no es necesario el registro de los poderes conferidos para efectos exclusivamente jurídicos, entre los que se encuentran los poderes generales para pleitos y cobranzas, dado que sólo facultan al apoderado para promover y gestionar asuntos judiciales y administrativos, pero de ninguna manera para representar a la sociedad en la realización de actos de comercio; además esta clase de poderes no se rige por las disposiciones del Código de Comercio, sino por los correspondientes del Código Civil, sin que este ordenamiento establezca para su eficacia el requisito del registro.

1.6. Identificación de los visitantes.

Dentro de las formalidades exigidas para que se inicien las facultades de comprobación de la autoridad fiscal y se cumpla con uno de los requisitos que establece el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, respecto a las ordenes de visita, es la identificación de los visitantes.

La identificación de los visitantes, más que un requisito es una formalidad, tal como lo prevé el artículo 44 fracción III, que señala: "al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitantes que en ella intervengan deberán identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia..."

Lo anteriormente señalado se deberá hacer constar en forma circunstanciada, en el levantamiento del acta, según lo establece el artículo 46, fracción I de la Ley en estudio.

Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitantes que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia. Estimando que las personas que se designen para la práctica de la visita domiciliaria deben necesariamente ser contadores públicos en el legal ejercicio de la profesión y así acreditarlo al identificarse ante el sujeto pasivo visitado, puesto que es indudable que la práctica de una visita de comprobación mediante la revisión de todos los libros principales, auxiliares, registros, documentos, correspondencia y demás efectos contables, para así verificar los datos consignados en declaraciones y manifestaciones y, en general para cerciorarse del pago correcto de los tributos, constituye una cuestión de carácter técnico propia de la profesión de contador público, ya que es ésta la profesión que se ocupa del conocimiento, manejo y revisión de la contabilidad de las personas, por lo tanto, este tipo de visita implica ineludiblemente el ejercicio de la profesión mencionada, conforme a lo previsto en las leyes que reglamentan esa materia.

Sólo si las personas designadas para la práctica de la visita domiciliaria son contadores públicos en el legal ejercicio de la profesión y así lo acreditan al identificarse ante el sujeto pasivo visitado, habrá la seguridad de que tales personas satisfacen los requisitos legales para el debido desempeño de la comisión que se les ha encomendado y que son personas debidamente calificadas para opinar fundadamente sobre la situación contable del contribuyente en relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de éste.

De otra forma se considera, que además de la violación legal que entraña el ejercer una profesión sin estar legalmente autorizado para ello y que pueda llegar a constituir un delito, de ninguna manera puede tener credibilidad la opinión de una persona que no ha acreditado ser experta en la materia de que se trata.

Pero además de la identificación de los visitantes, no basta que los designados en la orden acudan efectivamente a practicar la visita, sino que es indispensable que además de su persona identifiquen también sus cargos y que estos los faculten legalmente para desahogar la diligencia.

Esto es así porque la inspección domiciliaria constituye una manifestación de la soberanía del Estado y, en tal virtud, sólo las autoridades y sus agentes pueden llevarla a cabo, entendiéndose por las primeras a los Organos de la Administración Pública las cuales tienen dentro de su ámbito de atribuciones facultadas para ordenar la práctica de las visitas, vinculando a aquella con el particular en el sentido de obligarlo a soportar la presencia de extraños en su esfera de privacia, y por los segundos a quienes investidos por el poder público intervienen en la fase ejecutiva del mandamiento.

Fuera de los mencionados, ningún otro servidor público está legalmente en aptitud de ser designado, en la orden correspondiente, para llevar a cabo visitas domiciliarias a efecto de verificar que se han acatado las disposiciones fiscales federales, porque el requisito de la idoneidad es un presupuesto indispensable en quien es elegido para practicar una visita domiciliaria, y esta idoneidad no puede consistir

sino en el carácter de un cargo o empleo público, en cuya esfera de atribuciones esté contemplada precisamente tal facultad como inherente, formativa o integrante de ese cargo o empleo, para el desempeño del cual se requiere, necesariamente, del nombramiento correspondiente, esto es, de un acto administrativo por medio del cual el aspirante a un puesto público, es investido para el ejercicio de dicha función.

Así aún cuando los visitadores no revisten necesariamente el carácter de autoridad, sino el de agentes de ella, no queda a discreción y capricho de los órganos de decisión, es decir, aquellos que pueden afectar la esfera jurídica del particular con sus resoluciones, encomendar la ejecución de su voluntad a cualquier miembro de la plantilla de su personal, porque la ley asigna a cada uno de ellos, mediante el nombramiento, atribuciones propias y exclusivas del puesto, que ninguno puede usurpar a otro; de manera que el ejercicio de tal facultad sólo puede corresponder a aquellos empleados o servidores públicos que por la naturaleza de sus funciones puedan auxiliar al titular del órgano en esta labor específica.

Con la salvedad de que los actos de las autoridades están regidos exclusivamente por las disposiciones de la ley y no por sus deseos personales, por los que, en consecuencia, sólo pueden designar como visitadores a quienes, por razón de su nombramiento, están en aptitud de auxiliarlas en la ejecución de sus determinaciones.

No basta sin embargo, para estar en aptitud de ser designado visitador, con tener nombramiento de servidor público en cualquiera de las categorías o empleos, ni pertenecer a la plantilla de personal de la autoridad competente que dicte la orden correspondiente, ya que para ello únicamente pueden acudir a desahogar visitas domiciliarias los coordinadores y supervisores de auditoría fiscal, auditores fiscales y ayudantes de auditor fiscal, cuando se trate de visitas ordenadas por las autoridades de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal o de auditores, inspectores o verificadores, en caso de visitas ordenadas por las Administraciones Fiscales Federales, es decir, sólo los servidores públicos con nombramiento en cualquiera de

las anteriores categorías pueden legalmente llevar a cabo la fase ejecutiva de los mandamientos de visita domiciliaria, actos de ejecución que no deben realizarse sin el cuidado necesario, sin exigir el cumplimiento de requisitos como los que se tratan en el presente trabajo, garantía de seguridad en contra de la arbitraria intromisión en el ámbito de privacidad de los particulares, los cuales tienen derecho a disfrutar libre y pacíficamente de sus domicilios, papeles, posesiones, y derechos sin ninguna perturbación injustificada, como sería la llevada a cabo por quienes no se encuentran investidos por el poder público de la necesaria autorización, constituida precisamente por el nombramiento en cualquiera de las categorías de servidores públicos antes mencionados. De lo contrario, la seguridad inherente al hogar, la tranquilidad y confianza que entraña el sentirse uno en casa, se convertirían en inquietud, zozobra y desasosiego, al no poder llegar a precisar si la actuación de los visitantes se encuentra dentro de los límites que sus cargos o empleos les confieren, con lo que se dejaría al particular visitado a merced de la actitud injustificadamente omisa de la autoridad, que quedaría en libertad absoluta de actuación.

Sin embargo, el cumplimiento de esta exigencia, que por sus implicaciones y trascendencia debiera realizarse con el máximo cuidado, con escrupulosa descripción de las personas y cargos, se despacha generalmente a base de una fórmula preestablecida, de un clisé estereotipado, que dice "Ante el compareciente, los visitantes en el orden indicado en el presente folio se identificaron con sus credenciales oficiales, expedidas por el C. Director de Personal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, documentos identificatorios en los cuales aparecen sin lugar a dudas la fotografía, el nombre y la firma de cada uno de los actuantes; dichos instrumentos identificatorios fueron exhibidos al compareciente, quien los examinó, cerciorándose de sus datos, los cuales coinciden con los de la orden y el perfil físico de cada uno de los visitantes, expresando su conformidad sin producir objeción alguna, devolviéndolas a sus portadores".

No se puede negar que frente a este modo estandarizado, de molde, prefabricado, de "identificación", existe una abstracción pura, pues se ignora al

individuo de carne y hueso y presenta prototipos de agentes de la autoridad y modelos de acciones, da a conocer conductas ejemplares convertidas en paradigmas despojados de sus datos individuales y concretos. Es un reflejo de soluciones arquetípicas, establecidas para siempre, por lo que trasciende el tiempo y lugar, de manera que los hechos realmente acaecidos carecen de significación alguna.

Es así como en todos los casos encontramos la misma fórmula fija desempeñando el mismo papel para identificar a las más diversas personas de los visitantes y siempre la misma respuesta de los visitados en relación de efecto a causa, ante el estímulo constituido por la exhibición y examen de los "documentos identificatorios"; invariablemente los datos de éstos coinciden "con los de la orden y el perfil físico de cada uno de los visitantes" y los visitados nunca hacen observación u objeción alguna al respecto; reacción que se repite en los más diferentes contextos, así se entienda la diligencia con las más disímiles personas, como si todas las visitas se desarrollaran según la rutina burocrática.

Esta situación produce un tipo de actas de visita casi siempre igual en este aspecto, en que se encuentra reproducida mecánicamente, encaminada a deseos de comodidad, esta apariencia meramente formal de identificación a que se ve reducida la exigencia que se examina, a las que invariablemente se les ve decir las mismas cosas, de donde se llega a la conclusión evidente de que tras cada uno de los visitantes se esconde un apuntador que quisiera pasar inadvertido o que todos ellos copian de un modelo común, pues la razón se niega a admitir que dos visitantes colocados necesariamente en dos puntos distintos del espacio y dotados de facultades de percepción desiguales hayan podido observar, punto por punto, las mismas cosas y escoger al azar las mismas palabras.

Es por estas situaciones mencionadas que se considera que la identificación carece de significación probatoria al adaptarse a unos moldes y al expresarse según una fórmula determinada de antemano, por la forma abstracta e impersonal, vaga y general, con que se le reviste, que prescinde de las concretas condiciones en que se

realiza, de manera que los así "identificados" no se pueden reconocer dentro de la enorme masa de los trabajadores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En todo caso, es imposible distinguir entre esta "identificación indiferenciada" y la no-identificación.

Lo menos que se puede mencionar de la fórmula convencional empleada generalmente por los visitadores es que hace de la identificación una posibilidad por encima de lo que haya ocurrido en realidad, convirtiendo en especulativo y conjetural un acto que por su propia naturaleza debe ser indubitable y por ello indicado de manera meticulosa, de modo que haya certeza absoluta acerca de la identidad del visitador, ya que si alguna materia hay que sea refractaria a todo lo arbitrario y vago, es la que se refiere a las visitas domiciliarias, en atención a que los preceptos que fijan las condiciones bajo las cuales la autoridad puede interrumpir la privacidad individual tiene algo de sacramental, puesto que tiende a precisar, para desterrar por completo la ambigüedad y arbitrariedad, el límite claro, inviolable e improrrogable de la legitimidad de la actuación de aquélla, para que no llegue a derogar en la práctica, convirtiéndolo en letra muerta, el derecho fundamental de inviolabilidad domiciliaria, que solo puede ser perturbado legítimamente si se cumple con determinados requisitos que, como el de la identificación plena de los visitadores, garantizan contra la injerencia caprichosa de la autoridad en la esfera de la intimidad personal.

Tales consideraciones, justifican la necesidad de que la identificación de los visitadores se lleve a cabo en forma clara, cierta e inequívoca, precisa y concluyente, rotunda y definitiva, contundente, con la descripción de sus personas mediante la expresión de los detalles que permitan precisar su fisonomía y el señalamiento de los pormenores del documento identificador, para que se pueda reconocer en aquellos a los agentes de la autoridad efectivamente encargados de realizar la inspección y, en un momento determinado, poder ser esta situación objeto de prueba y comprobación.

Por lo que respecta al momento de identificación los visitadores, con todas las formalidades antes señaladas, el artículo 44 fracción III del Código Fiscal de la

Federación, prescribe, sin lugar a dudas, que los visitadores deberán identificarse ante el contribuyente visitado al INICIO de la visita, por lo que esta disposición nos permite concluir acerca de la obligación que tienen los visitadores de levantar un acta parcial de inicio, ya que sería la única forma de comprobar que se cumplió con esta formalidad. Al respecto es relevante citar el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dice:

“VISITA DOMICILIARIA. ACTA DE INICIO. DEBE ELABORARSE CON INDEPENDENCIA DEL ACTA FINAL O LAS COMPLEMENTARIAS.- En el curso de una visita domiciliaria, existen normas que deben aplicarse para la validez de las mismas, que se encuentran contempladas en los artículos 44 y 46 del Código Fiscal de la Federación; el primero de los numerales citados regula el inicio de la visita, que debe satisfacer determinadas formalidades por que es en ese momento cuando se debe preservar inicialmente la garantía de seguridad jurídica, ya que es cuando se le da a conocer al visitado lo referente a la fundamentación y motivación de la visita, así como las cuestiones relativas a la personalidad, representación y competencia de quienes intervienen en la diligencia respectiva y se le hace saber su derecho a designar testigos; constituye el primer acto de molestia para el gobernado y por lo mismo deben de satisfacerse los requisitos Constitucionales correspondientes por lo que sería antijurídico que no se obligara a levantar el acta inicial, que es fundamental para acreditar que se cumplieron con los requisitos precitados. Por lo que se refiere al desarrollo de la visita, ésta se encuentra regulada por el artículo 46 del mismo Código Fiscal, que dispone que toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores, es decir, una vez que se esté practicando la visita mediante actas parciales o complementarias, o bien concluida la misma. Lo anterior implica que existan cuestiones fundamentales a las que debe darse cumplimiento al inicio y a la terminación de las visitas domiciliarias, lo que necesariamente debe traer aparejada la elaboración del acta respectiva, pues generalmente tales visitas no se desahogan en un sólo día, sino que se prolongan por varios días e inclusive semanas o meses, y sería ilógico y contrario a la seguridad jurídica del visitado, el que se pueda

asentar en el acta final un hecho u omisión acaecido en fecha anterior; Amparo Directo No. 63/89; Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1989, 3ª parte, Tesis aislada del Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito, Mayo de 1989, pp.1198 y 1199."

En el caso de que los visitadores no cumplan con las formalidades anteriores (forma y oportunidad de la identificación), los resultados de la visita estarán afectados de nulidad de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 238 fracción III del Código Fiscal de la Federación, por violación a la fracción III del artículo 44 del mismo Código, tal y como puede apreciarse en la siguiente tesis:

"ACTAS DE VISITA.- EN ELLAS DEBE CONSIGNARSE QUE LOS TESTIGOS DE LEY FUERON DESIGNADOS AL INICIO DE LA AUDITORIA.- En términos del artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, al inicio de una visita domiciliaria deberá requerirse al visitado para que designe a dos testigos de asistencia o, en su caso, si éste se niega, serán los propios auditores quienes nombren a los mismos. En consecuencia, al levantarse el acta correspondiente deberá hacerse mención expresa de que el nombramiento se hizo desde el inicio de la visita y no hasta el cierre de la misma, ya que, en caso contrario, se presumirá que no se cumplió con dicha obligación y, por lo tanto, deberá declararse la ilicitud de la auditoría así practicada; Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2ª época, año VII, No. 75, Tesis aislada de la Sala Superior, Marzo de 1986, p.765".

1.7. Designación y Sustitución de Testigos.

El Código Fiscal de la Federación exige, para la validez de las visitas domiciliarias, que se lleven a cabo ante la presencia de dos testigos. La asistencia de éstos a toda diligencia y su firma en el acta que al efecto se levante constituye una solemnidad, elevada por la norma al rango de elemento esencial del acto, de suerte que su ausencia provocaría la invalidez de aquél.

Situación muy diferente y opresiva se viviría si las visitas domiciliarias quedarán libradas a la discreción de los visitadores; si ellos con su solo dicho, pudieran constituir pruebas a favor suyo y de las autoridades fiscales, mediante diligencias llevadas unilateralmente y actas levantadas a su antojo, sin ningún control.

Es de gran importancia el mencionar que una de las formalidades tutelares de la libertad y seguridad individual esta constituida por la intervención de los testigos en la visita, la cual cumple una doble función. La primera, que es de carácter meramente político, el cual consiste en dar al pueblo un medio por el cual pueda ejercer control sobre los que realizan esta labor inspectiva, depositando los derechos de los particulares bajo la protección del mismo pueblo. Al servir de freno contra las actuaciones arbitrarias de la autoridad y sus agentes, ya que la sola presencia de los testigos en la diligencia de comprobación domiciliaria es garantía de libertad individual e instrumento para poder ejercer la democracia; idea fundamentada en la forma republicana de gobierno, que implica el concepto de la soberanía del pueblo como fuente donde brotan los poderes del Estado.

Por tal situación es evidente el hecho en que en ningún caso pueden actuar como testigos en las visitas domiciliarias los encargados de practicarlas, pero ni aún los empleados de la autoridad ordenadora de la inspección, puesto que tal proceder sin duda alguna desnaturalizaría la institución al convertir el medio de control en un instrumento fingido y la visita en una mera farsa y si bien es cierto que el artículo 16 Constitucional no prohíbe que los inspectores puedan fungir como testigos, sin embargo, aún cuando no existe esa prohibición expresa, ello se infiere por lógica puesto que si los testigos de asistencia son los que corroboran lo actuado por el personal designado para llevar a cabo la visita de inspección, de admitirse que los visitadores puedan actuar como tales y a la vez como testigos, desvirtuarían las funciones propias que a cada uno se les encomienda, ya que ello sería tanto como admitir que el visitador puede ser testigo de sus propios actos. Luego entonces, la interpretación que debe hacerse de este precepto constitucional, es en el sentido de que cuando el visitado se niegue a designar a los testigos de asistencia, el personal

autorizado para la práctica de la visita podrá hacerlo en su negativa pero debe recaer dicha designación en personas distintas a ellos.

Al efecto, El Código Fiscal dispone, en su artículo 44 fracción III, párrafo primero, que al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan, después de haberse identificado ante la persona con quien entiendan la diligencia, deberán requerirla para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita, observando así que la determinación legal, se ajusta a las funciones que cumplen los testigos en las visitas domiciliarias, en virtud de las cuales su presencia es exigible no solo en el momento de la redacción del acta final de la diligencia, sino también desde el inicio de la misma.

Por otra parte ni que decir tiene que la facultad de comprobación e investigación de las autoridades fiscales sería nula si los visitadores no pudieran designar a los testigos de la diligencia o cuando los designados no aceptaran asistir como tales, pero en estos casos debe señalarse en el acta con toda precisión que se requirió al visitado para que hiciera la designación y que ante su negativa la realizaron los visitadores, o bien que los designados no quisieron servir como tales, a fin de salvaguardar este derecho fundamental.

Por lo tanto, es de vital importancia el dejar claro que si el requisito señalado se pretende satisfacer en el acta final de auditoría, debe entenderse que se viola el precepto antes citado del Código, toda vez que la garantía de legalidad a que se refiere el artículo 16 Constitucional requiere que sea precisamente al inicio del acto de molestia cuando se satisfagan dichas formalidades, lo cual constituye además una garantía de legalidad jurídica para el visitado, ya que los testigos, al firmar un acta de visita, deben atestiguar sobre los hechos y circunstancias suscitados desde el inicio del acto de molestia y no solo de actos acontecidos en el acta final.

Es por ello que se considera que el requerimiento para la designación de testigos por parte del visitado o de la persona con quien se entienda la diligencia es una formalidad elevada a la categoría de solemnidad para con el contribuyente, la cual cumple y lleva implícita la garantía de seguridad jurídica a efecto de que exista la certeza de que son ellos, y solo ante su negativa los visitadores, quienes han designado a los testigos del acto. Mas sin embargo tristemente se comenta que este objetivo se queda en mera apariencia, en concepto sin contenido real, y, en un país que carece de tradición democrática, de visión amplia hacia los derechos y obligaciones que como ciudadano debe afrontar el mexicano tomando una posición responsable de dicha democracia, no es posible que se deje a la autoridad conducirse con prepotencia y bien dicho no la autoridad sino quienes creen tener la autoridad cuando simplemente son empleados de los propios ciudadanos y que aún así estos juegan y pisotean las garantías de quienes los han designado y puesto en sus manos al país para gobernar y hacer valer la ley. Esta debilidad ha servido únicamente para sobreproteger a la autoridad y sus agentes, quienes han llegado a creer que no tienen límites en su actuación, lo que ha propiciado invasiones gubernamentales arbitrarias en los domicilios de los particulares, del mismo tipo de las llevadas a cabo por la policía de los Estados reconocidamente totalitarios, pero también y esto es lo más grave, la sistemática erosión de nuestros derechos; hechos que se ven tan "naturales" que parecen inevitables e irremediables. El desenfreno, sin embargo, debe ser dominado erradicando estas prácticas abusivas. Es por ello que el análisis y desarrollo del presente trabajo propone la necesidad de crear un Reglamento que establezca las formalidades a las que debe sujetarse la autoridad fiscal en la práctica de visitas domiciliarias ya que se considera además de lo antes mencionado que es hora ya de sustituir un lenguaje de probabilidad manifestado en un manual para efectos de realizar visitas domiciliarias que muchas veces la misma autoridad desconoce o no está cierta de lo dispuesto en él, por otro de evidencia, elevado a la categoría de Reglamento; por ello, sin tener que importar el hecho de que se haga una relación más larga y tediosa de las circunstancias de la visita, ya que después de todo, la actividad que los visitadores ejecutan les debe imponer el deber de desempeñarse con extremo cuidado. Deben conducirse observando casi religiosamente los requerimientos que impone una

tarea tan delicada; detalles cuya importancia no se pueden descuidar, porque terminarían por no hacer viable la actuación, justamente recompensada con nulidad, de ella y de las posteriores que se apoyen en la misma.

A continuación se señalan las formalidades para la designación de los testigos:

- a) El visitador deberá requerir al visitado que designe a dos testigos.
- b) Cuando el visitado se niegue a designarlos, o los designados no acepten servir como tales, los visitadores quedan facultados para hacer tal designación.
- c) Las circunstancias anteriores deberán hacerse constar en el acta que levanten los visitadores, y
- d) La designación deberá hacerse al INICIO de la visita.

En el supuesto caso de que no se hayan designado testigos, o su designación no haya sido conforme a las formalidades anteriormente señaladas, se estaría en presencia de una violación a la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación y, en consecuencia, los resultados de la visita serían nulos en los términos de lo dispuesto en el artículo 238 fracción III del citado Código.

Sin embargo, los testigos pueden ser sustituidos en el transcurso de la visita, en cualquiera de las siguientes circunstancias, tal como lo prevé el párrafo siguiente a la fracción III del artículo 44:

- a) Por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita.
- b) Por ausentarse de dicho lugar antes de que concluya la diligencia, o

c) Por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo.

En caso de que se esté en presencia de estas tres circunstancias, los visitadores deberán hacer constar este hecho en una acta debidamente circunstanciada de conformidad con el artículo en mención, los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo sin que ello invalide los resultados de la visita; sin embargo, el artículo 46, fracción I, del mismo ordenamiento legal establece que de toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se haga constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores; de donde deriva que si un testigo es sustituido durante el desarrollo de la visita, deberá indicarse con toda precisión el lugar, día y hora en que aconteció dicha sustitución, pues de lo contrario no se sabría hasta qué momento estuvo presente el testigo sustituido y a partir de que momento se designó al sustituto, llegándose al extremo de aceptar que este último atestiguara sobre hechos y circunstancias que no le constaron, lo cual desde luego violaría lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional.

Evidentemente que si la sustitución de testigos no se hace constar en una acta circunstanciada, razonando el motivo de dicha sustitución, los resultados de la visita domiciliaria estarán afectados de nulidad.

1.8. Desarrollo de la Visita.

1.8.1. Obligaciones de los Contribuyentes.

Así como ya se ha hecho referencia a las facultades y obligaciones de la autoridad fiscal, es conveniente hacer referencia a las obligaciones que tienen los contribuyentes hacia la autoridad.

Estas obligaciones se encuentran fundamentadas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, en sus dos primeros párrafos de los cuales se derivan las siguientes:

- 1.- Permitir a los auditores el acceso al lugar o lugares señalados en la orden de visita.
- 2.- Mantener a disposición de estos la contabilidad y papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- 3.- También se deberá permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos del contribuyente.
- 4.- Cuando la contabilidad sea electrónica, se deberá poner a disposición de los visitantes el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilie en el desarrollo de la visita.

Respecto al punto dos hay que señalar que, los auditores podrán sacar copias previo cotejo con originales para ser certificados por estos y agregarse a actas finales y parciales.

En cuanto al punto tres y cuatro, es necesario comprender o tener la idea precisa de lo que implica el término bienes y mercancías, entendiéndose por esto todos los muebles e inmuebles con que cuente el visitado y los cuales se comprendan en un inventario físico que de ellos se haga y la obligación por parte de los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la diligencia de mantener a disposición del personal de inspección actuante la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Lo anterior en consecuencia lógica del objeto que se persigue con la visita, que es el de conocer la situación fiscal del visitado, lo que hace indispensable partir del examen de su contabilidad y documentación comprobatoria, en razón de que son los elementos que deben reflejar, en principio su conducta fiscal.

De acuerdo a lo anterior, puede apreciarse que el derecho de la autoridad fiscal se concreta y limita a exigirle a los contribuyentes la exhibición de los libros, papeles y documentos indispensables para poder llevar a cabo la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los particulares y correlativamente, este último, tiene la obligación de poner a disposición de la autoridad dichos libros y documentos. Ni el Código Fiscal de la Federación y mucho menos la Constitución facultan a la autoridad para amedrentar al contribuyente y actuar con prepotencia esculcando cajones, escritorios y archiveros, por lo que cualquier conducta en este sentido deviene en inconstitucionalidad por exceder a las facultades que expresa y limitadamente tiene conferidas, concretándose únicamente a solicitar y el contribuyente a proporcionar y facilitar.

Por otra parte, si el contribuyente se opone u obstaculiza la labor de la autoridad, ésta puede, de conformidad con el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, aplicar indistintamente las siguientes medidas de apremio:

- a) Solicitar el auxilio de la fuerza pública.
- b) Imponer la multa que corresponda en los términos del Código Fiscal.
- c) Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

1.8.2. Colocación de Sellos.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 46, fracción III, establece expresamente que durante el desarrollo de la visita, los visitadores, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario

que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.

Respecto a esta facultad de la autoridad fiscal que ella maneja como una regla, hasta este momento, que la ejerce como un factor sorpresa y, que al nivel de ley secundaria, como lo es el citado Código se considera una actuación legal lo de la colocación de sellos, siempre y cuando esté debidamente circunstanciada esta actuación de la autoridad y respecto a esto hay que señalar que el artículo 44, fracción II, párrafos tercero y cuarto dan los lineamientos para el aseguramiento de la contabilidad y de los bienes, al señalar:

“Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.”

Por lo que cuando se ejerza esa facultad debe señalarse cuál de los supuestos de referencia se dieron, dado que el artículo 46, fracción I Y IV, del mismo ordenamiento establece la obligación de circunstanciar las actas que se levanten durante la revisión

Se considera que esta facultad tutelada por el Código Fiscal de la Federación, excede a los límites que para la práctica de visitas domiciliarias establece el artículo 16 Constitucional, por lo que en ese punto, el Código Fiscal de la Federación es inconstitucional, toda vez que en su carácter de ley secundaria debe sujetarse a reglamentar las facultades y obligaciones consagradas de manera expresa por el citado artículo Constitucional. Contra este criterio pudiera argumentarse que la Constitución no limita a la autoridad la práctica de colocación de sellos, y aún más, deja a la libertad de la ley secundaria regular todo lo relativo a visitas domiciliarias, sin embargo, no obstante que la Constitución no prohíbe a la autoridad dicha práctica, también es cierto que no la tutela, por lo que al amparo del principio jurisprudencial de que las autoridades únicamente pueden hacer lo que expresamente le faculta la Constitución, reiterándose la opinión en el sentido de que esa práctica es inconstitucional.

1.8.3. Requerimiento de Información (Compulsas).

A los requerimientos de información que hacen las autoridades fiscales a terceros se les denomina compulsas, y en la mayoría de los casos es la única forma como el auditor puede darse cuenta de que el visitado ha contabilizado correctamente todas las operaciones realizadas, pues de no ser así, la auditoría se constreñiría a verificar la exactitud de las sumas y restar en aquellas operaciones que el comerciante o industrial hubiere tenido a bien asentar en su contabilidad.

En materia de investigación fiscal, con este mecanismo, llamado "compulsas a terceros", puede llegarse a establecer, con mayor o menor exactitud, la situación de una determinada persona en punto al cumplimiento de sus obligaciones contributivas.

Sin embargo, no es suficiente, para que la situación fiscal de alguien quede demostrada mediante el empleo de este procedimiento, el hecho de que el tercero compulsado afirme haber mantenido vínculos o realizado operaciones relevantes a efectos tributarios, con el sujeto pasivo de la investigación, sino que es indispensable que se aduzcan o rindan pruebas que justifiquen tales afirmaciones, señalando con

precisión los elementos concretos e individuales de convicción y su contenido para que el investigado este en aptitud razonable de defenderse y no se quebrante en su perjuicio la garantía del debido proceso legal.

De acuerdo con lo dispuesto por los artículos 48 y 51 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales tienen la facultad de solicitar a terceros que hayan tenido relación de negocios con un causante, datos sobre éste, con el objeto de establecer si ha cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar la existencia de créditos, dar las bases para su liquidación o fijarlos en cantidad líquida. Luego, las auditorías que con ese propósito lleven a cabo las autoridades constituyen el procedimiento normal para lograrlo, así como la solicitud de informes a proveedores y clientes, ya que en la mayoría de los casos la única forma como el auditor puede darse cuenta de que el visitado ha contabilizado correctamente todas las operaciones realizadas, es a través de auditorías y compulsas a terceros, pues de no ser así, la auditoría se constreñiría a verificar la exactitud de las sumas y restas en aquellas operaciones que el comerciante o industrial hubiere tenido a bien asentar en su contabilidad. Ahora bien, el valor probatorio de los datos obtenidos por medio de este procedimiento de investigación indirecta, debe establecerse de acuerdo con las circunstancias del caso y no debe negárseles en forma absoluta valor probatorio alguno, o dársele en forma plena, pues ello, constituiría conclusiones no conformes con la regulación, que el Código Fiscal hace en materia de valor probatorio de los datos obtenidos por la autoridad en un procedimiento de investigación. El valor probatorio de los datos obtenidos por medio de compulsas a terceros deberá establecerse tomando en cuenta los siguientes elementos a) Si la autoridad no corre traslado al particular afectado de los datos obtenidos por la investigación indirecta con terceros, o si sólo le da elementos generales no pormenorizados, la objeción del particular de tales datos traslada la carga de la prueba a la autoridad. b) Si la autoridad sí corrió traslado al afectado, en forma pormenorizada, de los datos obtenidos de la investigación con terceros, la carga de la prueba para desvirtuarlos corre a cargo del particular y si éste tiene oportunidad de hacerlo en una instancia, ya no podrá hacerlo en la posterior, aunque lógicamente sí se podrá discutir el valor que se haya otorgado por la autoridad

administrativa a los elementos que haya presentado con ese propósito. c) Con el objeto de desvirtuar los datos provenientes de terceros, el afectado podrá valerse de todos los medios de prueba previstos en el Código Federal de Procedimientos Civiles. d) El juzgador deberá apreciar conforme a su prudente arbitrio las pruebas ofrecidas por el afectado y los datos que pretenda desvirtuar, tomando en cuenta entre otros elementos: el tipo de dato que se trata y la posibilidad real de desvirtuarlo; el beneficio o el perjuicio que pueda sobrevenir para el tercero que aporta el dato; la forma como el causante investigado ha dado cumplimiento a sus obligaciones fiscales, determinadas por otros medios distintos a las compulsas; la manera como lleva los libros de contabilidad, si los exhibió o si no lleva doble juego.

Ahora bien, las liquidaciones que resulten de los hechos u omisiones que entrañen incumplimiento del contribuyente de las disposiciones fiscales y determinadas mediante el ejercicio de la facultad de comprobación a que hace referencia el artículo 48 se harán mediante resolución y ésta se le dará a conocer al contribuyente o responsable solidario; según lo señala el artículo 51 del citado Código.

Es importante darle a conocer al contribuyente o responsable solidario las actas de compulsas y los resultados de las mismas, porque de lo contrario se estaría dejando en estado de indefensión al afectado ya que no basta que al contribuyente se le entregue copia del acta de aportación de datos por terceros, sino que es necesario que se le dé copia de los papeles de trabajo en que se apoyaron los visitadores para consignar los hechos y omisiones respectivos, dado que éstos y el acta integran una sola actuación jurídica, ya que, de lo contrario, se dejaría al particular en estado de indefensión, con violación al artículo 16 Constitucional.

Pero de todo esto se debe inferir una regla de alcance general acerca del valor probatorio de la figura en examen, a la que no se puede encasillar de una vez y para siempre para dicho efecto en una determinada circunstancia. Cada caso presenta singularidades propias, derivadas de una multiplicidad de circunstancias, por lo que conviene no generalizar el alcance que una conclusión anticipada podría darnos acerca

de la eficacia demostrativa de este tipo de indagación en la que, por el contrario, hay que introducir matizaciones,

Es de subrayar el hecho de que en el fondo de todas estas exigencias subyace la garantía del debido proceso legal, que se vería quebrantada si la responsabilidad fiscal imputada al visitado se sostuviera en información proveniente de quienes declaran con falsedad o emanara de persona distinta de aquella a quien se atribuye, por lo que debe concederse al afectado por la acción oficial la oportunidad de defenderse plenamente, lo que hace necesario que se le informe debidamente, no solo de la naturaleza y las causas de los datos en su contra, sino de las personas que proporcionan tales datos, respecto de las cuales tiene privilegio de confrontarlas y recusarlas e, incluso, de contravenir su testimonio.

La garantía del debido proceso legal extiende su protección también a todo interesado en el modo en que se desarrolla la compulsión a terceros, permitiéndole controvertir no sólo la información producto del procedimiento que le afecta, sino incluso el procedimiento mismo, de manera que las violaciones cometidas en éste pueden ser alegadas en su defensa por el visitado y no sólo por el compulsado, si la información fue conseguida por medio de prácticas abusivas y arbitrarias, avasalladoras de la libertad individual, prohibidas por la Constitución, por lo que los resultados, directos o indirectos, de tal situación, no pueden merecer crédito alguno.

Nada justifica que se prive al afectado de la posibilidad de discutir el contexto en que se producen las afirmaciones y pruebas que le perjudican. El derecho de defensa del particular se reduce en la medida en que se le impide impugnar los datos y elementos en que se apoya el dicho de las autoridades fiscales, ya que de lo contrario imperaría el arbitrio de éstas en la determinación de la situación tributaria de aquéllos, ya que bastaría que se aseverara determinado hecho para que el mismo se considerara verdad legal, lo cual resulta jurídicamente inaceptable.

Si bien es cierto el hecho de que la mutilación del derecho de defensa es grave, todavía más grave es el hecho de que la afectación al particular sea consecuencia de un procedimiento viciado, siendo en verdad ridículo el hecho que se pueda pensar siquiera en quitar a alguien el derecho fundamental de defensa bajo ninguna circunstancia, pero especialmente en aquellas en que la "evidencia" en contra del gobernado se obtiene mediante prácticas viciosas. En un Estado de Derecho, la intervención de la Administración se debe producir con el más escrupuloso respeto al orden jurídico, que pueda eliminar la arbitrariedad administrativa, pues las facultades que la ley otorga a los órganos de aquélla no pueden entenderse en el sentido de autorizar una actuación arbitraria, sino siempre, y en todos los casos, ajustada a las prescripciones legales.

Por consiguiente se considera que la facultad que tienen las autoridades de ejercer un estricto control sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales, conlleva la correlativa obligación de desempeñarlo con escrupuloso respeto a las garantías constitucionales de los gobernados, que constituyen limitaciones al ejercicio de dicha potestad; por lo que, de no observar estos requisitos y fórmulas tutelares de la seguridad individual la actuación de la autoridad se tomaría tiránica.

1.9. Levantamiento de Actas.

Las actas de auditoría son pruebas documentales elaboradas por los visitadores designados por la autoridad, en donde hacen constar en forma circunstanciada, todos los hechos observados en el transcurso de la visita, son por lo tanto, documentos públicos que gozan de la presunción de legalidad, salvo prueba en contrario, de conformidad con lo establecido por los artículos 68 del Código Fiscal de la Federación y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria.

El acta de la visita constituye un registro sensible, sistemático y ordenado de los hechos que van conformando el desarrollo de esta, que se caracteriza por ser un procedimiento continuo, más o menos prolongado, con una serie de hechos en

secuencia, que se inicia con la entrega de la orden y concluye con el cierre del acta de la diligencia, lo que implica la descripción de las cosas en un orden temporal, en que las cosas suceden, su distribución en el tiempo, para poder comprobar la fidelidad de los datos que se consignan, así como el desenvolvimiento de la actividad de los visitantes.

Por ello es necesario inscribir los hechos de la diligencia dentro de un transcurso temporal en una narración lineal que vaya de lo más antiguo a lo más reciente, un registro sucesivo del tiempo a partir de la entrega de la orden, dentro del cual se consignent cronológicamente las acciones de todos los intervinientes. De este modo, el acta viene a ser un documento que no solamente reconstruye el escenario, el marco espacio temporal en que se ha desarrollado la actuación de los visitantes, sino el actuar mismo de todos los que intervinieron en la inspección.

Siendo así la función de los visitantes, el trabajar con hechos concretos, presenciándolos para percibirlos y registrarlos a fin de dejar preconstituida la prueba de la diligencia para el futuro, recogiendo continua y ordenadamente los hechos mediante un exacto registro cronológico de los acontecimientos.

Estas actas deben de reunir ciertos requisitos y formalidades que serán objeto de estudio en el presente tema.

El Código Fiscal de la Federación regula dos tipos de actas en su artículo 46:

- a) Parciales o Complementarias, y
- b) Final.

Dentro de las parciales se debe hacer referencia a dos actas en particular: la de inicio y la última acta parcial. La importancia del acta de inicio consiste en que en el desarrollo de la misma los visitantes cumplan con todas las formalidades ya

mencionadas en los capítulos anteriores con el fin de preservar y no violar la garantía de seguridad jurídica de la cual goza el contribuyente visitado. La importancia de la última acta parcial radica en la garantía de audiencia previa, a partir de las reformas de 1998, se amplía el plazo de 15 a 20 días entre el levantamiento de la última acta parcial y el acta final. Plazo en el cual se le permite al contribuyente presentar documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 46 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

A continuación se comentan los requisitos y formalidades de las actas.

1.9.1. De Inicio.

La importancia del acta de inicio se debe, tal y como se señaló con anterioridad, en que a partir de esos momentos deben satisfacerse ciertas formalidades para preservar la garantía de seguridad jurídica.

El acta de la visita domiciliaria debe empezar a extenderse desde el momento mismo en que ésta se inicia, porque mediante la incorporación inmediata de los hechos conocidos por los visitadores, al documento, se garantiza plenamente que la descripción escrita del acto, corresponda efectivamente con la realidad, y que no se trate de pura invención sin contenido histórico. Por ello, entre la acción de los visitadores y la consignación por escrito de tal actividad no debe mediar ninguna distancia cuya extensión sea mayor que la estrictamente necesaria para trasladar al papel los hechos de la visita. Ni más pronto ni más tarde.

La necesidad de ésta acta se debe fundamentalmente a la forma de comprobación de las siguientes circunstancias:

- a) Hora del inicio de la diligencia, que es el momento a partir del cual se empieza a causar molestia al contribuyente.

- b) Identificación de los visitadores.
- c) Identificación del contribuyente o su representante legal.
- d) Designación de testigos.
- e) Descripción del objeto de la diligencia.

En caso de no levantarse el acta de inicio, o de no constar las circunstancias anteriores, los resultados de la visita estarán afectados de nulidad.

1.9.2. Parciales o Complementarias.

Si los visitadores durante el desarrollo de las visitas, conocen hechos u omisiones que presupongan incumplimiento de las disposiciones fiscales, así como aquellos conocidos por terceros deberán consignarse de manera circunstanciada en actas parciales. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas, hacen prueba plena de la existencia de tales hechos u omisiones encontradas, para efecto de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado. En la última acta parcial que se levante deberá señalarse expresamente tal circunstancia y entre ésta y el acta final por lo menos deben transcurrir veinte días; durante dicho plazo se podrán presentar las pruebas documentales como son los libros, documentos o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que se presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

De manera General se señala a continuación los principales requisitos que deberá reunir la última acta parcial:

- 1.-Deberá contener los mismos requisitos del acta de inicio y aisladamente o con las demás actas parciales, la información de todo lo actuado hasta ese momento.
- 2.-Se levantará en el domicilio del contribuyente salvo que sea imposible continuar o concluir la visita en los establecimientos del visitado en cuyo caso deberá notificarse previamente esta circunstancia al contribuyente o a su representante legal.
- 3.- Deberá proporcionarse copia del acta al contribuyente o a su representante legal, debiendo firmar de conocimiento lo cual no implica aceptación por parte del visitado.

A partir de que se proporcione al contribuyente la última acta parcial, contará con un plazo de veinte días para desvirtuar los hechos u omisiones consignados por los visitadores, mediante la presentación de documentos, libros o registros vinculados con las irregularidades observadas, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que se presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en la última acta parcial, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta las pruebas que desvirtúen los hechos o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad, o bien, no pruebe que éstos se encuentran en poder de una autoridad estando en posibilidad el contribuyente de presentar pruebas hasta antes del cierre del acta final.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 46 fracción VII del Código Fiscal de la Federación las actas parciales forman parte integrante del acta final, por lo que se considera, que cualquier vicio o irregularidad que contengan las actas parciales, afectaran necesariamente al contenido del acta final. Así mismo, con base en este

dispositivo, las formalidades que deben revestir al acta final resultan aplicables a las actas parciales por constituir en su conjunto una unidad de actuación de la autoridad fiscal.

1.9.3. Final.

Los visitadores deberán levantar el acta final, una vez que transcurran al menos veinte días después de que se levante la última acta parcial, o bien cuando transcurran al menos 35 días tratándose de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, cuando el contribuyente haya presentado aviso de ampliación dentro del plazo inicial de veinte días. Dentro de este mismo plazo el contribuyente podrá solicitar una reunión con el comité de evaluación de resultados, para lo cual se deberá tomar en consideración que, tratándose de asuntos que esté conociendo la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, el comité estará integrado por el Administrador y Subadministrador de Auditoría Fiscal de área a que corresponda el acto fiscalizado y por lo que se refiere al nivel local, lo conformará el Administrador Local de Auditoría Fiscal que corresponda y el Subadministrador de Auditoría Fiscal Federal. En esta reunión se le deberán aclarar las dudas que pudiera tener sobre las irregularidades observadas. El comité, a solicitud del contribuyente, le proporcionará la información necesaria para que pueda corregir su situación fiscal presentando las declaraciones complementarias. El contribuyente, antes del cierre del acta final, podrá optar por pagar total o parcialmente las cantidades que señale el comité. En este caso el contribuyente se podrá autoaplicar una multa del 50 % sobre el monto de las contribuciones omitidas actualizadas que decida pagar, así sea en parcialidades. En este caso de que no se autocorrija por la totalidad de las contribuciones omitidas actualizadas y sus accesorios; se le emitirá por la parte del crédito fiscal no pagado y se le impondrá la multa que corresponda.

A la reunión con el comité de evaluación de resultados el contribuyente podrá hacerse acompañar del Síndico correspondiente o de la persona que estime

conveniente. En ningún caso se podrá negociar las contribuciones omitidas, las multas o el plazo para pagar.

Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante legal, se le dejará citatorio para que se presente a una hora determinada del día hábil siguiente. Si no se presentase, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos, firmarán el acta, de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o se niegan a aceptar copia de la misma, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte su validez y valor probatorio.

El levantamiento del acta final indica el momento a partir del cual los visitadores terminan la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, quedando pendiente únicamente por parte de la autoridad, la emisión de un acto administrativo llamado resolución fiscal en donde se determinan el monto de las obligaciones fiscales y sus accesorios omitidos que se hayan detectado con motivo de la revisión fiscal. Esta resolución debe reunir los requisitos de forma a que se refiere el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 16 Constitucional, en caso de omitirse algún requisito formal, la resolución será ilegal en los términos del artículo 238 fracción II del citado Código.

Cuando el contribuyente no esté de acuerdo, total o parcialmente con las observaciones que le dé a conocer el comité de evaluación de resultados o que se deriven de la última acta parcial, las autoridades fiscales procederán a emitir la resolución que determine los créditos fiscales, sin que puedan aumentar el monto de la base de las contribuciones omitidas que se deriven de irregularidades consignadas en la última acta parcial. Una vez formulada la resolución determinativa del crédito fiscal no se podrán levantar actas complementarias, sino mediante nueva orden de visita.

Cabe destacar que el contribuyente hasta antes de que se le notifique la resolución determinativa del crédito fiscal correspondiente puede corregir su situación fiscal sin necesidad de acudir al Comité de Evaluación de Resultados.

En relación con lo anterior, es derecho del contribuyente que las autoridades le comprueben los hechos con que se motiven los actos o resoluciones, cuando estos hechos sean negados rotundamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otros hechos.

1.9.4. Firmas de las Actas.

Las firmas en las actas son un requisito esencial ya que constituyen la prueba de que el visitado y los testigos tuvieron participación activa en el quehacer administrativo y, por lo tanto, no se les dejó al margen del procedimiento. No obstante esta situación, cuando el visitado o los testigos se niegan a firmar el acta, su negativa no afecta la validez de la misma, siempre y cuando, los visitadores hagan constar esta circunstancia en la propia acta según lo establece el artículo 46 fracción VI del Código Fiscal de la Federación que a continuación se transcribe:

“Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma”.

Si los visitadores no hacen constar en forma circunstanciada la negativa del visitado o de los testigos para firmar el acta, los resultados de la visita serán nulos de acuerdo a lo establecido por el artículo 238 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

1.9.5. Circunstanciación.

Como se ha observado el objeto primordial de las actas es hacer constar en forma circunstanciada las irregularidades en que haya incurrido el contribuyente, así como también deben llenar las formalidades que la ley establece.

El fundamento de la debida circunstanciación se encuentra señalado en el artículo 16 Constitucional y en el ámbito de ley secundaria en el artículo 46, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

De toda visita domiciliaria fiscal, el auditor deberá levantar acta debidamente circunstanciada en la que se hagan constar los hechos y omisiones que se presenten en el desarrollo de la visita y que puedan servir de base a la autoridad para la determinación de diferencias fiscales a cargo del visitado, siendo este el objeto primordial de la revisión ya que basándose en las actas levantadas por el auditor la autoridad podrá emitir una resolución, la cual deberá estar también, debidamente fundada y motivada.

En consecuencia, la autoridad deberá abstenerse de emplear términos genéricos que impidan al gobernado conocer en forma concreta cuál es la infracción cometida y por qué se llega a esa conclusión, ya que sólo de esta manera podrá impedirse que quede en estado de indefensión frente al poder del Estado

Cualquier hecho, omisión o pormenor que los auditores omitan señalar en las actas a las que ya se ha hecho referencia, se considerarán a éstas carentes de circunstanciación y por lo tanto serán nulas.

Cabe destacar que la ausencia de circunstanciación no trae aparejada indefectiblemente la invalidez de la diligencia que por su indole no trascienda a la legalidad de toda ella, como sucede cuando en ella se revisa lo relativo a diversos impuestos, o se rechazan diferentes partidas de un mismo impuesto, no la hace ilegal en su totalidad, si el vicio que se le atribuye no es de aquellos que por su naturaleza pudiera incidir en la legalidad de la visita en general.

Aunque las actas de visitas domiciliarias son documentos públicos, los hechos que en dichas actas se hagan constar, como encontrados por el auditor, sólo pueden estimarse ciertos si el auditor hace constar cómo percibió esos hechos, o cómo llegaron a su conocimiento, y si su explicación es lógica y razonable en sí misma. Pues si el auditor se limita a hacer afirmaciones dogmáticas sobre cuestiones de hecho, sin explicar en el acta con qué base o con qué fundamento se hacen esas afirmaciones, no puede darse a las mismas valor probatorio, ya que los tribunales no se encuentran en condiciones de valorar la apreciación que al respecto hizo el auditor, además de que no se dan al afectado elementos para impugnar o desvirtuar el contenido del acta. Y sólo cuando el auditor explica en su acta, o cuando se desprende claramente del contenido de ésta, la manera cómo el auditor percibió los hechos que asienta, o la manera cómo se percató de ellos, puede decirse que el contenido del acta hace prueba, como documento público que debe prevalecer a menos que el afectado desvirtúe con elementos probatorios bastantes para ello. Es por ello que la debida circunstanciación que deben tener las actas relativas en términos del artículo 46, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, se debe fundamentalmente al respeto que debe darse a las garantías de seguridad jurídica y legalidad que consagra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 14 y 16, ya que la claridad y precisión de los datos que se hagan constar en un acta de visita, dependen de la posibilidad de defensa que el particular tiene a su alcance para impugnar actuaciones de las autoridades que afecten sus intereses.

Por último se deja en claro que no puede aceptarse como válido el hecho de que la circunstanciación se estructure basándose en formularios que contienen,

previamente impresas, diversas circunstancias supuestamente acontecidas en el curso de la diligencia, fijadas de manera abstracta y apriorística, a los que se les da el carácter de hechos ciertos y verificados, asegurándose de esta manera la consignación de los mismos en el acta aún antes de que se expida siquiera la orden de visita, por lo que se considera sea redactada el acta en presencia de los hechos que se van suscitando en ella.

En consecuencia, aunque un acta "levantada" en tales condiciones no deja de ser un documento público, no puede hacer prueba plena, al menos en lo referente a los hechos preimpresos, porque el visitador lógicamente está imposibilitado de dar testimonio que tales hechos pasaron en su presencia, cuando ya venían de antemano incorporados al texto de aquél, por lo que basta la simple negativa del visitado para desvirtuarlos,

1.10. Diligencias Fiscales en Días y Horas Hábiles.

Para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la autoridad puede llevar a cabo visitas domiciliarias, lo cual ya se ha señalado. Pero es importante dejar claro que la práctica de estas diligencias debe llevarse a cabo, en días y horas hábiles tal y como lo señala el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

"La práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez. Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

Las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien

se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles. También se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular”.

Como se puede observar, el Código Fiscal de la Federación señala algunas excepciones respecto a la práctica de diligencias fiscales en días y horas hábiles, pudiendo realizar el visitador éstas diligencias en días y horas inhábiles, siempre y cuando se hayan habilitado esos días en la orden de visita y sea en los casos expresamente previstos en el Código; pero hay que recalcar que todas estas habilitaciones deberán hacerse constar en forma circunstanciada en el levantamiento del acta respectiva.

Así mismo el artículo 13 del citado Código Fiscal, establece que para la práctica de diligencias por parte de las autoridades hacendarias, la regla general es que se actúe en días y horas hábiles; y sólo en dos casos excepcionales; que se precisan en el párrafo segundo a saber: a) Cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles y b) Cuando la continuación de la visita tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular; se pueden habilitar días y horas no hábiles; por lo que es obligación de los auditores o visitadores precisar en el acta relativa que no se actuó en los días inhábiles comprendidos entre la fecha de inicio y la de cierre del acta final o, en su defecto, que se actuó en ellos por tratarse de alguno de los casos de excepción autorizados por la ley, los que se deberán especificar.

De acuerdo a lo anterior, cuando la autoridad fiscal lleve a cabo la práctica de una diligencia, como podría ser en el caso que nos ocupa, el levantamiento de un acta que se inicio en una fecha y se termino en otra, sin hacer constar en la propia acta las interrupciones para sujetar su actuación a los días y horas hábiles, se considera que existe una violación del artículo 13 del Código, la cual da lugar a la ilegalidad de la resolución de conformidad con el artículo 238 fracción IV del citado Código.

CAPITULO 3. IMPUGNACION DE LOS HECHOS CONTENIDOS EN LAS ACTAS PARCIALES.

1. Instancia de inconformidad.
2. Procedencia.
3. Plazo para su interposición.
4. Resolución de la instancia.
5. Consecuencias de la no-interposición.

CAPITULO 3

IMPUGNACION DE LOS HECHOS CONTENIDOS EN LAS ACTAS PARCIALES.

Una vez levantada la última acta parcial, el visitado cuenta con un término de veinte días de conformidad con el artículo 46 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, para presentar las pruebas documentales que desvirtúen los hechos u omisiones conocidos por los visitadores que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales.

Contrariamente a disposiciones anteriores que regulaban al detalle la llamada inconformidad contra las actas de visita, el Código actual apenas si se ocupa de lo que queda de la institución, más sin embargo aunque el Código no lo prevea, el particular visitado tiene el derecho no sólo de presentar pruebas, sino también el de formular alegatos por escrito en defensa de sus intereses, ya que la garantía de audiencia, que el precepto en comento pretende satisfacer, no puede escindirse de manera que el posible afectado solamente tenga el derecho de presentar pruebas, pero no el de manifestar las razones y consideraciones legales que se apoyan precisamente en dichas probanzas, lo que simple y sencillamente constituiría un absurdo que no puede prevalecer sobre el rango de la garantía constitucional de audiencia, cuyo respeto exige, además, que la autoridad se ocupe del estudio de las cuestiones controvertidas y del análisis de las pruebas aportadas, valorándolas de acuerdo a derecho, a efecto de determinar, con el resultado de ese análisis, si se probaron o no, y en su caso en que medida, los hechos fundatorios de las defensas opuestas. De lo contrario, carecería de sentido este medio de defensa otorgado al particular.

Desde luego el estudio de la inconformidad debe ser integral, es decir, la autoridad debe hacerse cargo de todos los argumentos expresados en la instancia, esto es, que si la autoridad liquidadora en el procedimiento administrativo no se ocupa de todos los motivos de inconformidad expuestos en el escrito respectivo presentado en contra de los hechos contenidos en un acta de visita, incurre en una violación que amerita que se declare la nulidad de la resolución impugnada con fundamento en los artículos 238, fracción III y 239, fracción III del Código Fiscal de la Federación, para el efecto de que se subsane dicha irregularidad y se emita la resolución que en derecho proceda.

1. INSTANCIA DE INCONFORMIDAD.

La instancia de inconformidad debe considerarse como un instrumento de defensa eficaz, mediante el cual el particular puede ser oído plenamente, creándose como una instancia concedida al visitado para hacer efectiva su garantía de audiencia, dándole oportunidad de contrariar y desvirtuar los hechos asentados por los auditores como posiblemente constitutivos de irregularidades, garantizando la seguridad jurídica que el procedimiento debe otorgar. Lo contrario lleva no sólo a la demora injustificada en la solución de problemas generados por el procedimiento de investigación domiciliaria, al decidirse posteriormente la cuestión en las mismas condiciones en que pudo haberlo sido prácticamente desde el principio, sin la carga que significa el tener que litigar bajo la presión de la ejecución, pago o garantía de contribuciones o accesorios (recargos, actualizaciones, multas) que suelen ser bastante onerosos, sino también a suponer que puede subsistir contra la Ley una situación jurídica que constituye la negación de la misma.

Al respecto el artículo 46 fracción IV, párrafo II del Código Fiscal de la Federación señala:

“Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los

consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días”.

De conformidad con lo anterior y atendiendo al concepto literal de la cita podría decirse que esta instancia consiste únicamente en la aportación de pruebas, situación con la que no se está de acuerdo por dos razones:

- 1.- Porque desde un punto de vista lógico, presentar las pruebas sin hacer un razonamiento y relación con los hechos controvertidos sería un absurdo al no hacer del conocimiento de la autoridad qué es lo que se pretende desvirtuar, y
- 2.- Desde el punto de vista jurídico esta instancia forma parte de la garantía individual de audiencia consagrada en el artículo 14 Constitucional, la cual, para su debida observancia y respeto, debe de reunir básicamente dos elementos: a).- permitirle al particular rendir pruebas (tal y como lo reconoce el dispositivo antes citado) y, b).- oír al afectado en defensa de sus intereses (esta última situación no se encuentra expresamente regulada en la disposición transcrita).

Lo anterior ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas ejecutorias, citando a continuación las siguientes:

“GARANTIA DE AUDIENCIA, ALCANCE DE LA.- La garantía de audiencia que consagra el artículo 14 de la Constitución Federal, no solo consiste en otorgar al

interesado un plazo para rendir pruebas, sino que estriba también en que las pruebas ofrecidas sean desahogadas en los términos de la ley y tomadas en consideración, pues de no ser así, se viola la citada garantía individual; Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1973, Tercera Parte, Tesis aislada de la Sala Auxiliar, Ed. Mayo, p. 15."

"GARANTIA DE AUDIENCIA, ALCANCE DE LA.- Para el debido cumplimiento de las formalidades esenciales de todo proceso, ya sea administrativo o judicial, no basta conceder al afectado la oportunidad de ser oído, sino que es indispensable que se le permita rendir pruebas en defensa de sus intereses; pues de impedirsele, arbitrariamente, el derecho de hacerlo, la audiencia otorgada carecería de sentido, Por tanto, la falta de desahogo de las pruebas legalmente ofrecidas implica la inobservancia de una formalidad esencial del procedimiento que hace negatorio el derecho de defensa, mutilando así un aspecto fundamental de la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 Constitucional; Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1983, Segunda Parte, Tesis aislada de la Segunda Sala, Ed. Mayo, p. 81."

Esta aclaración y precisión es importante, ya que en la práctica se han observado en algunos casos en donde la autoridad se niega a recibir el escrito en donde se relacionan y desahogan las pruebas con respecto a los hechos controvertidos (derecho de audiencia), concretándose únicamente, al amparo absurdo literal del segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 antes citado, a recibir las pruebas. Esta conducta de la autoridad constituye una flagrante violación al artículo 14 Constitucional, toda vez que como se ha señalado, a través de una adecuada interpretación, esta instancia comprende no solamente el derecho para aportar pruebas, sino también el derecho a ser oído, lo cual se logra mediante un escrito de inconformidad. Si el derecho a la garantía de previa audiencia se otorga y se respeta en los casos en donde la ley aplicable no lo prevea, con mayor razón debe respetarse en su integridad cuando hace referencia a dicha garantía; es importante citar la siguiente tesis de Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"AUDIENCIA, GARANTIA DE. DEBE RESPETARSE AUNQUE LA LEY EN QUE SE FUNDE LA RESOLUCION NO PREVEA EL PROCEDIMIENTO PARA TAL EFECTO.- La circunstancia de que no exista en la ley aplicable precepto alguno que imponga a la autoridad responsable la obligación de respetar a alguno de los interesados la garantía de previa audiencia para pronunciar la resolución de un asunto, cuando los actos reclamados lo perjudican, no exime a la autoridad de darle oportunidad de oírlo en defensa, en atención a que, en ausencia de precepto específico, se halla el mandato imperativo del artículo 14 Constitucional, que protege dicha garantía a favor de todos los gobernados, sin excepción".⁽³⁾

Por todo lo antes comentado, es incuestionable que se está en presencia de una instancia de inconformidad cuyo fundamento normativo es el artículo 14 Constitucional, y no simplemente, como pudiera parecer, ante un plazo para aportar pruebas.

Por otra parte, este medio de defensa constituye una instancia de inconformidad o de depuración de actas sin que en ningún momento alcance la jerarquía de un recurso, ya que éste procede en contra de resoluciones definitivas de la autoridad, mientras que en la instancia se interpone en contra de la última acta parcial de auditoría, la cual no constituye una resolución definitiva sino únicamente relación de hechos que servirán de antecedente a dicha resolución, es decir, los recursos sirven para impugnar la ilegalidad de los actos y resoluciones administrativas, en tanto que la instancia de inconformidad sirve para desvirtuar los hechos contenidos en las actas, independientemente de su legalidad o ilegalidad.

2. PROCEDENCIA.

De conformidad con el artículo 46 fracción IV, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, esta instancia procede para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en la última acta parcial. Esto significa que la autoridad deberá hacer

⁽³⁾ FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio. "Garantía de Audiencia", Ed. Difiscal, Tomo III, México 1993 p.29.

constar en dicha acta dos precisiones fundamentales para no dejar al contribuyente en estado de indefensión: a).- la mención de que se trata de la última acta parcial, y b).- hacer constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se conozcan, inclusive por parte de terceros.

Ahora bien, el acta final puede tener dos funciones:

1.-Es un documento en donde se hace constar la terminación de la visita domiciliaria, sin que se haga constar ningún hecho u omisión, ya que esto corresponde a las actas parciales y de manera muy especial y trascendente a la última acta parcial.

En este caso, el acta final no representaría mayor problema para el contribuyente, toda vez que no consigna hechos y, por lo tanto, resulta improcedente la instancia de inconformidad. Sin embargo si durante el levantamiento de dicha acta se cometieron violaciones constitucionales o legales, las mismas trascenderán en la ilegalidad del acto o resolución administrativa, y contra esta última procederán los recursos o juicios que se analizarán en los capítulos siguientes.

2.- Además de hacer constar la terminación de la diligencia, de conformidad con el artículo 46 fracción I del citado Código, el acta final puede servir para determinar las consecuencias legales de los hechos u omisiones, es decir, en este caso el acta final se convierte en una resolución administrativa que necesariamente debe contener, entre otros aspectos, una valoración de la instancia de inconformidad y de las pruebas en contra de la última acta parcial; todo esto para que la autoridad no incurra en violaciones al procedimiento. En el supuesto caso de que las consecuencias legales determinadas en el acta final sean contrarias a las pretensiones del contribuyente, éste tiene el derecho de impugnar dicha acta final-resolución mediante los recursos o juicios que se tratarán con posterioridad.

3. PLAZO PARA SU INTERPOSICION.

El artículo 46 fracción IV del Código Fiscal de la Federación establece un plazo para la interposición de esta instancia, señalando que entre el levantamiento de la última acta parcial y el acta final deben transcurrir veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días y tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos tres meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final y podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.

Sin embargo, ante la incertidumbre de si la autoridad se sujeta o no a lo establecido, se sugiere, como medida práctica, ajustarse a dicho plazo para la interposición de tal inconformidad.

4. RESOLUCION DE LA INSTANCIA.

El Código Fiscal de la Federación no establece plazo alguno para que la autoridad dicte resolución a la inconformidad interpuesta, tampoco se configura la negativa ficta a que se refiere el artículo 37 del mismo Código, ya que como se señaló con anterioridad, no se está en presencia de un recurso que deba decidirse desde luego, toda vez que la liquidación de impuestos (resolución administrativa) es una facultad de la autoridad que está sujeta a caducidad en un plazo de cinco años, tal y como lo establece el artículo 67 del citado Código, y que al concretarla en una resolución, ésta debe reunir los requisitos del artículo 38 del mismo Código, razón por la cual no puede decidirse, inferirse o presumirse por el simple transcurso de los tres meses a que se refiere la negativa ficta, ya que, adicionalmente, de los hechos consignados en la última acta parcial, resulta jurídicamente imposible conocer el

alcance y consecuencias de la resolución, reiterando nuevamente que ante la presencia de una visita domiciliaria corresponde únicamente a la autoridad el determinar dichas consecuencias. Este criterio lo sostiene el Primer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y que a continuación se transcribe:

"INCONFORMIDAD CONTRA ACTAS DE AUDITORIA. RESPECTO DE ELLAS NO SE CONFIGURA RESOLUCION NEGATIVA FICTA.- Si bien es cierto que conforme a lo dispuesto por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, una resolución negativa ficta se configura cuando la autoridad no emite dentro del término de tres meses una decisión final al problema que se le hubiera planteado, tal criterio no puede aplicarse tratándose de la inconformidad que se presente contra las actas de auditoría, en tanto que la emisión de una liquidación de impuestos en forma alguna puede tenerse como "decisión" o resolución final a dicha inconformidad, no sólo por que esta no constituye una instancia que por tanto deba ser resuelta por la autoridad fiscal en un término determinado, sino porque la liquidación de contribuciones que esa autoridad hace a un particular visitado es la culminación, la muestra palpable, pero del ejercicio de las facultades que la ley le concede para decidir si con los datos y elementos de convicción que obtuvo al practicar una visita domiciliaria está en condiciones de determinar, dentro del plazo de cinco años que le concede el artículo 67 del Código invocado, la situación fiscal de ese particular o, en su defecto, de estimar que los datos obtenidos son insuficientes para cumplir con los requisitos que las leyes hacendarias aplicables exijan para ese efecto; Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1989, Tercera Parte, Tesis aislada, Ed. Mayo, pp. 810 y 811".

En cuanto a cómo debe de llevarse a cabo la resolución de la inconformidad por parte de la autoridad, se considera que, con fundamento en el artículo 46 fracción I del multicitado Código, existen dos formas:

- 1.- Que la inconformidad se resuelva en el acta final, la cual deberá contener una valoración del escrito y las pruebas presentadas y, por ende, la determinación

de las consecuencias legales de los hechos u omisiones, lo cual viene a constituir la resolución administrativa, y

- 2.- Que después de presentada la inconformidad y antes de su resolución, la autoridad proceda a levantar el acta final, caso en el cual la resolución de la inconformidad y las consecuencias legales de los hechos consignados se harán constar en un documento por separado llamado liquidación o resolución administrativa. Cuando se de este caso, es necesario que la autoridad haga constar en el acta final la situación de dependencia de los hechos u omisiones con respecto de la inconformidad presentada, para dar así cabal cumplimiento a la exigencia de la debida circunstanciación.

5. CONSECUENCIAS DE LA NO INTERPOSICION.

El artículo 46 tercer párrafo de la fracción IV del Código Fiscal de la Federación señala:

“Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad”.

Tal y como lo señala el artículo citado, la no-interposición por parte del contribuyente de la inconformidad propiciará que la autoridad tenga por consentidos los hechos y, en consecuencia, dicho consentimiento conllevará a que posteriormente esos hechos ya no se puedan impugnar, ya sea mediante, un recurso administrativo o en juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Lo anterior no significa, que también se tenga por consentidas las violaciones constitucionales o legales en que incurran los visitadores, ya que el Código Fiscal de la

Federación hace referencia solamente a los hechos, y por lo tanto, cualquier irregularidad cometida durante la diligencia podrá impugnarse en recurso administrativo, o a través del juicio de nulidad;

No obstante lo anterior, la inconformidad no alcanza la jerarquía de un recurso administrativo, toda vez que no se está impugnando una resolución de la autoridad, es decir, no se está en presencia de un acto que afecte o lesione los intereses del contribuyente, razón por la cual no se le puede obligar a agotar dicha instancia y mucho menos a tenerlo por consentido de los hechos si no es con la consecuente violación a la garantía de previa audiencia. Dicho en otras palabras, para que haya un total y absoluto respeto a esta garantía, es indispensable que no se le niegue al contribuyente el derecho a impugnar y aportar pruebas en contra de los hechos cuando estos se han materializado o concretado fiscalmente en un documento que trasciende a la esfera jurídica de los particulares y que viene a ser la resolución administrativa.

CAPITULO 4

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

1. RECURSO DE REVOCACION.

El contribuyente al ver afectados sus derechos en atención a los actos realizados por las autoridades administrativas, ya sea por un exceso en el ejercicio de sus facultades, o por una indebida interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales, puede y tiene el derecho a impugnarlos mediante la interposición del recurso de revocación, por ser éste, el medio de defensa que se relaciona directamente con los resultados de las visitas domiciliarias.

Al respecto, es importante partir de los conceptos doctrinarios que se han desarrollado sobre los recursos administrativos, citando a continuación los siguientes:

“Todos los remedios o medios de protección al alcance del administrado para impugnar los actos y hechos administrativos ilegítimos, y en general para defender sus derechos respecto de la Administración Pública”.⁽⁴⁾

“Es una actividad de control correctivo que se promueve a instancia de parte interesada contra un acto administrativo”.⁽⁵⁾

“ Es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los

⁽⁴⁾ GORDILLO, Agustín A., Procedimientos y Recursos Administrativos, Jorge Alvarez Editor, Buenos Aires 1969, p. 87.

⁽⁵⁾ ESCOLA, Héctor Jorge., Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos Ed. Depalma, Buenos Aires 1967, p. 217.

propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida".⁽⁶⁾

Atendiendo a los conceptos literales citados, es importante señalar que los medios de defensa administrativos se interponen ante una autoridad de la misma naturaleza y éstos no representan ejercicio alguno de jurisdicción porque:

- 1.- El recurso administrativo se dirige al órgano administrativo que emitió el acto que se impugne.
- 2.- La autoridad al emitir su resolución sobre el recurso, se limita a revisar la legalidad de sus propias actuaciones y no soluciona un litigio, por lo tanto no se está en presencia de una sentencia.
- 3.- Las resoluciones dictadas en esta instancia pueden controvertirse en la vía jurisdiccional en la cual se dictará sentencia y se elevará a categoría de cosa juzgada.

Por lo tanto el recurso administrativo es el medio por excelencia con que cuenta el particular para impugnar actos de autoridad administrativa. Asimismo, es una oportunidad que tiene la propia autoridad para corregir sus resoluciones.

Los artículos 116 y 117 del Código Fiscal de la Federación, establecen la procedencia del recurso de revocación, el cual se interpone contra resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

⁽⁶⁾ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí 1997, p. 365.

- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
- c) Dicten las autoridades aduaneras.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

Así mismo, procederá contra los actos de autoridades fiscales federales que:

- e) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.
- f) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.
- g) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 del Código Fiscal.
- h) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 del citado Código.

El plazo para la interposición del escrito del recurso de revocación es de cuarenta y cinco días contados a partir del día siguiente a aquel en que surte efectos la notificación del acto que se esté impugnando excepto lo dispuesto en los artículos 127 y 175 del Código Fiscal de la Federación. De igual manera el artículo 121 establece un caso excepcional en cuanto al término de cuarenta y cinco días, que es, cuando el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo de

cuarenta y cinco días, el cual se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión.

La interposición de este recurso deberá presentarse ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. En estos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos, según sea el caso.

Si el recurso se interpone en tiempo ante una autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente, de acuerdo con lo señalado por el artículo 120 . párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación.

De conformidad con el artículo 122 del multicitado Código, los requisitos que debe reunir el escrito de promoción del recurso, además de lo establecido en el artículo 18, deberá contener el señalamiento de:

- 1.- La resolución o el acto que se impugna.
- 2.- Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
- 3.- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Ahora bien, cuando en el escrito no se especifique alguna de las causas señaladas en los puntos uno dos y tres, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos; de no expresar los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso y de no señalar el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

Además de ello el promovente deberá acompañar al escrito en que se imponga el recurso, lo establecido por el artículo 123 que señala:

- 1.- Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada o que se cumple con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 de este Código.
- 2.- El documento en que conste el acto impugnado.
- 3.-Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.
- 4.- Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

De omitir alguno de éstos requisitos, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días; de no presentarlos y de tratarse del documento que conste el acto impugnado como lo señalan los puntos uno al tres, se tendrá por no interpuesto el recurso; si se trata de las pruebas a que se refiere el punto cuatro, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

Respecto a lo anterior, es importante señalar que no se está de acuerdo con el criterio estricto de las consecuencias en el caso de las omisiones señaladas, ya que, la finalidad de los recursos administrativos es proteger los derechos de los administrados y sujetar la actuación de la autoridad a un régimen de derecho, por lo cual no deben tramitarse con un rigorismo que pueda convertirse en una trampa procesal porque los recursos fueron creados para que la propia autoridad responsable pueda corregir sus

errores, y no aprovecharse de los errores que puedan cometer los particulares al momento de interponer su medio de defensa para denegar justicia, ya que, ni en el Juicio de Amparo que es el medio de defensa supremo que establece la Constitución, se deniega de esta manera la impartición de justicia, y cabe hacer mención a esto porque la Ley de Amparo, en su artículo 146, señala que si existe alguna irregularidad en el escrito de demanda, el juez mandará a prevenir al promovente para que subsane los requisitos omitidos, y la conclusión es ¿por qué si en el Juicio de Amparo se previene esta omisión, por qué no hacerlo en el recurso de revocación previniéndolo en el Código Fiscal de la Federación?.

En cuanto al acreditamiento de la personalidad en la interposición de recurso, el artículo 19 del Código Fiscal dispone que en ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios, tratándose de personas físicas o morales la representación se hará mediante escritura pública, carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público o, en caso de recursos administrativos, mediante la constancia de inscripción en el registro de representantes legales que lleve la autoridad fiscal.

Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones pudiendo la persona autorizada ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos, y además quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción.

El recurso de revocación será improcedente cuando se incurra en alguna de las causales que para el efecto establece el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación:

- I.- Que no afecten el interés jurídico del recurrente.

II.- Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias.

III.- Que hayan sido impugnadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

IV.- Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

V.- Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

VI.- En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del artículo 129 de este Código.

VII.- Si son revocados los actos por la autoridad.

En cuanto al ofrecimiento de pruebas, la autoridad de conformidad con el artículo 130 del artículo en mención, admitirá todas a excepción de la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. Ahora bien, la petición de informes a las autoridades fiscales respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos también constituirán pruebas.

Podrán presentarse pruebas supervenientes siempre y cuando no se haya dictado la resolución del recurso.

Por considerarse el recurso administrativo una instancia jurídica, la resolución que la autoridad dicte, deberá estar debidamente fundada y motivada, y por lo tanto deberá examinar todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, en el caso de que uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho agravio; igualmente la autoridad podrá

revocar el acto administrativo cuando considere que los agravios son insuficientes y haya una ilegalidad manifiesta, debiendo fundar los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

Sin embargo, en los términos del artículo 132 del Código Fiscal de la Federación. La autoridad no podrá revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente, de igual manera se manifiesta en el artículo 133 del citado Código, que la resolución que dicte la autoridad y ponga fin al recurso podrá:

I.- Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.

II.- Confirmar el acto impugnado.

III.- Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.

IV.- Dejar sin efectos el acto impugnado

V.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que se encuentre firme dicha resolución, aún cuando hayan transcurrido los plazos que señalan los artículos 46-A y 67 del Código en comento.

CAPITULO 5. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y JUDICIAL.

1. Juicio de Nulidad.
2. Juicio de Amparo.

CAPITULO 5

PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y JUDICIAL

1. JUICIO DE NULIDAD.

En atención a lo analizado en el capítulo anterior, se hizo un análisis del recurso del que puede hacer uso el contribuyente que ha visto afectados sus derechos por la autoridad fiscal, ya sea por un exceso en el ejercicio de sus facultades, o por una indebida interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales.

A continuación se hace un análisis general de los juicios que el contribuyente tiene derecho a interponer en la vía contenciosa administrativa, como lo es el Juicio de Nulidad que se promueve ante el Tribunal Fiscal de la Federación, así como el Juicio de Amparo, procediendo en primer término al primero de ellos.

El juicio de nulidad es el medio de defensa jurídico mediante el cual el particular acude ante el Tribunal Fiscal de la Federación a demandar la nulidad de determinado acto que afecta sus derechos; entre los múltiples problemas que se presentan en el desarrollo del juicio se encuentran, con el planteamiento de nuevos agravios que no se hicieron valer en el recurso administrativo, con desechamientos de demanda sin causa justificada, la falta de señalamiento del momento oportuno para hacer valer los alegatos y los vicios cometidos en las sentencias, problemas a los cuales se hará referencia en el desarrollo del presente capítulo; además de comentar sobre la procedencia del

recurso de revisión fiscal en cuanto a la cuantía, lo cual se ha convertido en un problema en la práctica. Siendo éstos algunos de los tantos problemas que se presentan en el ejercicio del juicio contencioso administrativo, a continuación se abordarán las principales características de esta instancia legal.

PROCEDENCIA.

El juicio de nulidad será procedente cuando el particular vea afectada su esfera jurídica y se encuentre en el supuesto de alguna de las causales establecidas en el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, y que para el objeto de nuestro estudio corresponde a la fracción I del citado artículo.

Se podrá impugnar la nulidad de la resolución recurrida en dos momentos oportunos:

1. El primer momento en que se puede impugnar la nulidad ante el Tribunal Fiscal, es cuando la autoridad hacendaria emite la resolución al término de la visita domiciliaria, si es que no se ejerce la opción del recurso de revocación.

2. El segundo momento, es cuando la autoridad emisora del acto o resolución que se recurre, emite la resolución que recae sobre el recurso; en el caso de haber ejercido la opción de interponer el mismo.

COMPETENCIA.

A). Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

Tratándose de resoluciones que determinen créditos fiscales, es competente para conocer del juicio el Tribunal Fiscal de la Federación, ya que se da el supuesto previsto en el artículo 11 fracción I de la Ley Orgánica del citado Tribunal, por tratarse de una resolución que deriva de una visita domiciliaria, porque la misma es emitida por

una autoridad fiscal federal, en la que se determina la existencia de una obligación fiscal y se fija en cantidad líquida o se dan las bases para su liquidación.

B). Competencia Territorial de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación.

En atención a lo que señalan los artículos 30 y 31 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, la competencia para que conozcan las salas regionales de los juicios que se señalan en el artículo 11 de la Ley en comento con excepción de los que corresponda resolver al Pleno o a las Secciones de la Sala Superior, de los cuales se encargarán de la instrucción.

Las Salas Regionales conocerán de los juicios por razón de territorio respecto del lugar donde se encuentre el domicilio fiscal del demandante, excepto en los siguientes casos:

- I.- Cuando se trate de empresas que formen parte del sistema financiero en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- II.- Tengan el carácter de controladora o controlada en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y determinen su resultado fiscal consolidado.
- III.- El demandante resida en el extranjero y no tenga domicilio fiscal en territorio nacional.
- IV.- El demandante resida en México y no tenga domicilio fiscal.

En los tres primeros casos antes mencionados, será competente la Sala Regional dentro de cuya jurisdicción territorial se encuentre la sede de la autoridad que dictó la resolución impugnada. Tratándose de la fracción IV, se atenderá al domicilio del particular.

Cuando la demandante sea una autoridad que promueva la nulidad de una resolución administrativa favorable a un particular, será competente la Sala Regional dentro de cuya jurisdicción se encuentre la sede de dicha autoridad.

C). La facultad de Atracción de la Presidencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

De conformidad con el artículo 239-A del Código Fiscal de la Federación, señala las reglas para el ejercicio de la facultad de atraer juicios. Cuando la Presidencia del Tribunal Fiscal de la Federación, en los casos previstos en la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, de oficio o a petición fundada de la Sala Regional o de alguna de las autoridades que sea parte del juicio, ejerza la facultad para atraer juicios, se estará a las siguientes reglas:

- 1.- La petición que, en su caso, formulen las Salas Regionales o las autoridades deberá presentarse antes de que se tenga por cerrada la instrucción.
- 2.- La Presidencia del Tribunal comunicará el ejercicio de la facultad de atracción a la Sala Regional antes del cierre de la instrucción.
- 3.- Los acuerdos de la presidencia que admitan la petición o que de oficio decidan atraer el juicio, serán notificados personalmente a las partes por el magistrado instructor. Al efectuar la notificación se les requerirá que señalen domicilio para recibir notificaciones en el Distrito Federal, así como que designen persona autorizada para recibirlas o, en el caso de las autoridades, que señalen a su representante en el mismo. En caso de no hacerlo, la resolución y las actuaciones diversas que dicte la Sala Superior les serán notificadas en el domicilio que obre en autos.
- 4.- Una vez cerrada la instrucción del juicio, la Sala Regional remitirá el expediente original a la Secretaría General de Acuerdos de la Sala Superior, la que lo turnará al

magistrado ponente que corresponda conforme a las reglas que determine el Pleno del Propio Tribunal.

PLAZO.

El plazo para la presentación de la demanda deberá presentarse por escrito directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los cuarenta y cinco días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la resolución que se impugne, de acuerdo a lo señalado por el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación.

PRESENTACION.

De acuerdo a lo señalado, por el citado artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, la demanda deberá presentarse directamente ante la Sala Regional en cuya circunscripción radique la autoridad que emitió la resolución que se impugne.

Respecto a lo anterior, hay que señalar que la demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo si el demandante tiene su domicilio fuera de la población donde esté la sede de la Sala o cuando ésta se encuentre en el Distrito Federal y el domicilio fuera de él, siempre que el envío se efectúe en el lugar en que resida el demandante.

En el caso de que la autoridad solicite la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular ésta lo podrá hacer dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que sea emitida la resolución. Lo anterior siempre y cuando no se hayan producido efectos de tracto sucesivo, porque en tal caso se podrá demandar la nulidad o modificación del acto en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia ya sea total o parcialmente desfavorables al particular ésta sólo se retrotraerá a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda.

Si el interesado durante el plazo para iniciar el juicio fallece, este plazo se suspenderá hasta por un año si antes no se ha aceptado el cargo de representante de la sucesión. De igual forma se suspenderá el plazo para la interposición de la demanda, si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado a efecto de evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral. Cesando la suspensión al notificarse la resolución que da por terminado el procedimiento, inclusive cuando se de por terminado a petición del interesado.

El juicio de nulidad se suspenderá hasta por un año en caso de incapacidad o declaración de ausencia decretadas por la autoridad judicial y cesará tan pronto se acredite ser aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente siendo en perjuicio del particular su falta de representación.

PARTES EN EL JUICIO.

Son partes en el juicio contencioso administrativo, el actor, el o los demandados y el tercero interesado.

De acuerdo con lo que establece el artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, en materia administrativa se le denominará al actor, demandante y en el caso a que el presente estudio nos ocupa, podrán tener tal carácter, los particulares lesionados en sus intereses jurídicos por el levantamiento ilegal de una visita domiciliaria, a excepción de lo señalado por el artículo 36 del citado Código.

Tendrán el carácter de demandados:

- a). La autoridad que dictó la resolución impugnada.
- b). El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.

También tendrán el carácter de demandados, según sea el caso: el titular de la Dependencia o Entidad de la Administración Pública Federal, Procuraduría General de la República o Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, de la que dependa la autoridad que dictó la resolución y en el caso que nos ocupa se considera demandada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, porque ésta será parte en los juicios en que se controviertan actos de autoridades federativas coordinadas, emitidos con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación en ingresos federales.

Por último también será parte en el juicio el tercero que demuestre tener un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

Cabe señalar que en el escrito de demanda sólo podrá aparecer un demandante, a excepción de la impugnación de resoluciones conexas que afecten los intereses jurídicos de dos o más personas, mismas que podrán promover el juicio de nulidad contra dichas resoluciones en un solo escrito designando a un representante común y si no se hiciere, el magistrado instructor al admitir la demanda hará la designación; en caso contrario, se tendrá por no interpuesto el escrito de demanda.

AGRAVIOS.

Los agravios deben hacerse valer en el escrito de demanda, expresando la afectación que le cause al demandante el acto impugnado.

Al hacerse el señalamiento de los agravios estos deberán tener los siguientes elementos:

- 1.- Precisar la parte de la resolución o la resolución en sí que cause el agravio.
- 2.- Invocar los preceptos legales que se estimen conculcados.

3.- Expresar los razonamientos lógicos jurídicos que demuestren la forma y términos en que, a juicio del recurrente, se cometió la lesión de derecho.

Si se omite expresar alguno de los requisitos mencionados, no se configurará técnicamente el agravio y las manifestaciones que pudieran hacerse podrán ser desestimadas por inoperantes.

En la práctica, cuando el contribuyente hace valer nuevos agravios en la demanda de nulidad, distintos a los planteados originariamente en el recurso administrativo, la autoridad fiscal en la contestación de la demanda argumenta que son improcedentes, ya que en el juicio no deben analizarse nuevos agravios porque quedaría en estado de indefensión. No obstante esta argumentación de la autoridad, el Tribunal Fiscal de la Federación así como los Tribunales colegiados, han resuelto que de conformidad con el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, los particulares si pueden plantear nuevos agravios, toda vez que la autoridad podrá refutarlos al contestar la demanda, sin que en ningún momento se deje en estado de indefensión, tal y como puede apreciarse en la siguiente tesis de jurisprudencia No. 297 sostenida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación:

"LITIS EN EL JUICIO DE NULIDAD.- INTERPRETACION DE LOS ARTICULOS 219 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967 Y 237 DEL CODIGO TRIBUTARIO EN VIGOR.- El actual Código Fiscal de la Federación no contempla literalmente la hipótesis legal regulada por el artículo 219 del Código Fiscal de 1967, en el que establecía que la resolución impugnada debería ser apreciada en los términos en que lo fue ante la autoridad administrativa además, el artículo 237 de dicho ordenamiento en vigor, establece que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, por tanto, si el precepto en comento en ninguna de sus partes prevé que los argumentos jurídicos no aducidos en el procedimiento administrativo puedan vertirse en el juicio de nulidad, resulta claro que los mismos deben ser materia de estudio en la fase contenciosa sin que pueda considerarse que

la demandada queda en estado de indefensión, toda vez que al contestar la demanda puede rebatir todos y cada uno de los conceptos de anulación hechos valer en la demanda; Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937 - 1991, p. 255 ”.

REQUISITOS DE LA DEMANDA.

Los requisitos para la presentación de la demanda están previstos en los artículos 208 y 209 del Código Fiscal de la Federación, los cuáles señalan que la demanda deberá indicar:

1. El nombre y domicilio fiscal y en su caso domicilio para recibir notificaciones del demandante.
2. La resolución que se impugna.
3. La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.
4. Los hechos que den motivo a la demanda.
5. Las pruebas que ofrezca.

En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deban versar y señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos.

6. Los conceptos de impugnación.
7. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.

Cuando se omitan los datos previstos en los puntos 1, 2, y 6, el magistrado instructor desechará por improcedente la demanda interpuesta. Cuando se omitan los datos previstos en los puntos 3, 4, 5 y 7, el magistrado instructor requerirá al promovente para que lo señale dentro del plazo de cinco días, apercibiéndolo que de no hacerlo en tiempo se tendrá por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas, según corresponda.

Se presume que el domicilio señalado en la demanda es el fiscal, salvo que la autoridad demuestre lo contrario. El domicilio fiscal servirá para recibir notificaciones cuando no se señale uno convencional diferente.

Además de los requisitos anteriores, deberá adjuntarse al escrito de demanda:

8. Una copia de la misma para cada una de las partes y una copia de los documentos anexos para la autoridad o, en su caso para el particular demandado.
9. El documento que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, o bien señalar los datos de registro del documento con el que la acredite ante el Tribunal Fiscal de la Federación, cuando no gestione en nombre propio.
10. El documento en que conste el acto impugnado o, en su caso, copia de la instancia no resuelta por la autoridad.
11. Constancia de la notificación del acto impugnado, excepto cuando el demandante declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando hubiera sido por correo. Si la notificación fue por edictos deberá señalar la fecha de la última publicación y el nombre del órgano en que ésta se hizo.

12. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.
13. El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial, el que debe ir firmado por el demandante, en los casos en los cuales los testigos tengan su domicilio fuera de la sede de la Sala, se podrá desahogar la prueba mediante exhorto; previa calificación hecha por el magistrado instructor del interrogatorio presentado, pudiendo repreguntar el magistrado o juez que desahogue el exhorto. Para diligenciar el exhorto el magistrado del Tribunal Fiscal de la Federación podrá solicitar el auxilio de algún juez o magistrado del Poder Judicial de la Federación o de algún tribunal administrativo federal.
14. Las pruebas documentales que ofrezca.

Cuando se omitan los datos previstos en los puntos 1, 2 y 6, el magistrado instructor desechará por improcedente la demanda interpuesta. Y cuando se omitan los datos previstos en los puntos 3, 4, 5 y 7, el magistrado instructor requerirá al promovente para que los señale dentro del plazo de cinco días, apercibiéndolo que de no hacerlo en tiempo se tendrá por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas, según corresponda.

Ahora bien, respecto a las pruebas, cuando se ofrecen periciales o testimoniales, deben precisarse los hechos sobre los que deban versar y señalar los nombres y domicilios del perito o de los testigos. Cuando las pruebas documentales no obren en poder del demandante o cuando no se hubiera podido obtener a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, se debe señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que a su costa se mande a expedir copia de ellos o se requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible y para estos efectos se deberán identificar con toda precisión los documentos y tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que se acompañe copia de la solicitud debidamente presentada y en ningún caso se requerirá el envío de un expediente administrativo.

Respecto a lo anterior, se entenderá que el demandante tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias.

Podemos concluir que no existe más límite para el ofrecimiento de pruebas, que únicamente la prohibición de la confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones y si no se adjuntarán las pruebas señaladas como ofrecidas, el magistrado instructor las tendrá por no ofrecidas y como ha quedado precisado hay que presentar la pluralidad de ejemplares de la demanda para la distribución entre las partes, a efecto de que todas se encuentren en aptitud de alegar lo que a su derecho convenga.

Por otra parte, cabe aclarar que el auto de desechamiento de la demanda será dictado por el magistrado instructor, por las causales ya citadas y contra este auto de desechamiento de demanda, es procedente el recurso de reclamación con fundamento en los artículos 242 y 243 del Código Fiscal de la Federación.

El recurso de reclamación se presentará ante la Sala o Sección respectiva, en contra de las resoluciones que admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, contestación, ampliación o de alguna prueba, y se interpondrá dentro de los quince días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de que se trate. Una vez presentado el recurso el magistrado instructor ordenará correr traslado a la contraparte para que por el término de quince días exprese lo que a su derecho convenga y sin más trámite dará cuenta a la Sala para que resuelva en el término de cinco días. El magistrado instructor que haya dictado el acuerdo recurrido no podrá excusarse.

La finalidad que se persigue con este recurso es la de lograr influir en el ánimo del juzgador con los argumentos de derecho que sean procedentes, para que éste ordene la revocación del auto de desechamiento de la demanda y se proceda a admitir la demanda de acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.

En el caso de que la resolución sea favorable a las pretensiones del promovente, el magistrado instructor dictará auto de admisión de la demanda y ordenará correr traslado al demandado, en términos de lo establecido por el artículo 212 del Código Fiscal de la Federación y demás relativos al procedimiento contencioso administrativo.

Y en el caso de que la resolución sea desfavorable y reconfirme el auto de desechamiento, entonces el promovente podrá recurrir al Juicio de Amparo Directo de acuerdo a lo que establecen los artículos 44, 46 y 158 de la Ley de Amparo, ya que se estará en presencia de una resolución que pone fin al juicio aunque sin decirlo en lo principal lo da por concluido y esa resolución es emitida por un Tribunal Administrativo. Al respecto se transcribe la jurisprudencia No. 5/91 aprobada por la Segunda Sala:

"DEMANDA FISCAL, DESECHAMIENTO DE LA. EL AMPARO DIRECTO PROCEDE CONTRA LA RESOLUCION QUE LO CONFIRMA.- La resolución de una Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que confirma el auto que desecha una demanda es de aquellas a que se refiere el tercer párrafo del artículo 46 de la Ley de Amparo, que si bien no deciden el problema planteado por el actor en su demanda, dan por terminado el juicio relativo. Por tal motivo, su reclamación debe hacerse en amparo directo ante los Tribunales Colegiados de Circuito, de conformidad con lo establecido en los artículo 107, fracción III, inciso a), constitucional, así como 44 y 158 de la Ley citada, de acuerdo con sus textos reformados vigentes a partir del 15 de enero de 1988, y no en amparo indirecto como procedía antes de las referidas reformas. Esto es así., porque, para los efectos del amparo, el juicio se inicia con la presentación de la demanda ante el órgano correspondiente, pues independientemente de las concepciones doctrinarias del concepto genérico de juicio, éste debe entenderse atendiendo a la intención de las reformas constitucionales y legales citadas. Cuando no se requieren pruebas no allegadas a la responsable para determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto procesal proveniente de tribunales administrativos, no se justifica la promoción de un amparo que admite hasta dos instancias y supone la celebración de una audiencia con un período probatorio, sino la de un juicio constitucional que normalmente se tramita en una sola instancia y que no

requiere de la celebración de una audiencia con términos para el ofrecimiento y desahogo de pruebas. Lo anterior, por motivos de economía procesal. En el caso de la resolución que confirma el desechamiento de la demanda, los elementos para juzgar si ésta estaba o no en condiciones de ser emitida, ya debieron ser aportados ante la autoridad de primera instancia o ante la responsable; Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, No. 47 Noviembre de 1991, Ed. Themis, pp. 27-28.

CONTESTACION DE LA DEMANDA.

Una vez admitida la demanda por el Tribunal Fiscal de la Federación éste correrá traslado de la misma al demandado, emplazándolo para que le conteste dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta efectos el emplazamiento, y de veinte días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acuerdo para efecto de ser aceptada la ampliación de la demanda. Si no se produce la contestación en tiempo o ésta no se refiere a todos los hechos, en que el demandante hizo valer su acción, se tendrá como ciertos los que el actor impute de manera precisa al demandado, salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios resulten desvirtuados.

Cabe aclarar, que si los demandados fueren varios, el término para contestar la demanda les correrá individualmente, y si la parte demandante hubiere olvidado señalar a alguna autoridad que deba ser parte en el juicio con el carácter de demandada, de oficio se le correrá traslado de la demanda en los términos ya citados.

El demandado en su escrito de contestación de demanda debe expresar, según el artículo 213 del Código Fiscal de la Federación:

- I. Los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar, pudiendo ser: la incompetencia en razón del territorio, el de acumulación de autos, el de nulidad de notificaciones, el de interrupción por causa de muerte

o disolución y la recusación por causa de impedimento; de los cuales el citado Código nos establece las causas de su procedencia.

- II. Las consideraciones que a su juicio impidan se emita decisión en cuanto al fondo, o demuestre que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda.
- III. Se referirá concretamente a cada uno de los hechos que el demandante le impute de manera expresa, afirmándolos, negándolos, expresando que los ignora por no ser propios o exponiendo como ocurrieron, según sea el caso.
- IV. Los argumentos por medio de los cuales se demuestre la ineficacia de los conceptos de impugnación, es decir, el demandante deberá precisar con claridad, los fundamentos de derecho y los principios jurídicos en que apoye su contestación.
- V. Las pruebas que ofrezca, debiendo anexar copia de las mismas y si se tratará de prueba pericial deberá acompañar el cuestionario que debe desahogar el perito, además de ir firmado por el demandado y si fuere testimonial se precisarán los hechos sobre los que deban versar; además de señalar los nombres del perito o de los testigos. Si no se cumplen con dichos requisitos se tendrá por no ofrecidas las pruebas.

ALEGATOS.

Se denomina alegatos “al escrito en que las partes hacen valer las razones, argumentos, doctrinas y puntos de hecho que sean favorables a sus pretensiones”.⁽⁷⁾

Este escrito reviste una gran importancia, ya que la parte demandante tiene la oportunidad de desvirtuar las defensas que la autoridad demandada haya hecho valer.

⁽⁷⁾ KAYE J., Dionisio, Derecho Procesal Fiscal, Ed. Themis, México 1994, p. 293.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 235 del Código Fiscal de la Federación, el magistrado instructor, diez días después de que haya concluido la substanciación del juicio y no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará por lista a las partes, las cuales, tienen un término de cinco días para formular alegatos por escrito.

Si la presentación del escrito de alegatos se hace en tiempo, éstos deben ser tomados en consideración por el juzgador, ya que mediante el escrito de alegatos presentado por las partes, éstas impugnan con conocimiento de causa las pruebas aportadas en el juicio y nuevamente hacen valer sus pretensiones planteadas en la demanda para demostrar la veracidad de las mismas.

Al respecto, cabe señalar que si el escrito de alegatos no es presentado en tiempo, transcurrido el plazo señalado por el Código Fiscal de la Federación, quedará cerrada la instrucción, sin necesidad de declaración expresa.

SENTENCIA.

a). Generalidades.

Las acciones que se ejercitan a través del procedimiento contencioso administrativo, buscarán siempre obtener como resultado, una declaración de anulación de resoluciones y actos administrativos en materia fiscal; consecuentemente la sentencia será de anulación o de reconocimiento de legalidad de los actos que se impugnen.

El cumplimiento de las sentencias de nulidad no precisan de una ejecución forzosa y ni siquiera se establecen reglas para la declaración de sentencias ejecutoriadas, por lo que se deduce que se debe considerar firme aquella sentencia en contra de la cual, las partes no interpusieron en su contra recurso alguno, como lo es el de revisión o en su caso, el juicio de amparo.

Para emitir las sentencias las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, están obligadas a analizar todos y cada uno de los conceptos de nulidad de carácter formal o de violaciones al procedimiento que le proponga la parte actora, aún cuando considere fundado alguno de ellos, ni tampoco podrá dejar de desestimar conceptos de anulación que sean una repetición de los argumentos hechos valer en el recurso administrativo, debiendo emitir una sentencia debidamente fundada y motivada.

De acuerdo a la coordinación concomitante que existe entre las causales de nulidad y los efectos de la sentencia establecidas en los artículos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación, podemos observar que, las sentencias pueden declarar la nulidad "para efectos" o bien la nulidad "lisa y llana", estando en presencia de estas cuando:

1. Las causales de ilegalidad previstas en las fracciones II, III y V del artículo 238 del citado Código, consistentes en la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades, pueden dar lugar a la declaración de una nulidad para efectos, en aplicación de la fracción III del artículo 239 del multicitado Código.
2. Las causales de ilegalidad previstas en las fracciones I y IV del citado artículo 238, consistentes en la incompetencia del funcionario que haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva la resolución impugnada y si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, pueden dar lugar a la declaración de una nulidad lisa y llana, en aplicación de la fracción II del citado artículo 239.

b). Desfavorable.

Ahora bien, al hablar de una sentencia desfavorable es porque las Salas están reconociendo la validez del acto o la resolución impugnada, previsto en la fracción I del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación y en este caso se deja en libertad a las autoridades de hacer cumplir, esa resolución, entendiéndose que la validez de la misma nunca dejó de existir y que solamente estuvo suspendido, en tanto se dictaba la sentencia que pone fin al juicio y asimismo, dar por terminada la suspensión de la ejecución que se hubiere obtenido en los términos del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

En este caso de que el actor del juicio contencioso sea notificado de una sentencia desfavorable, puede interponer el juicio de amparo directo con fundamento en el artículo 158 y demás relativos de la Ley de Amparo.

c). Favorable.

Al emitirse una sentencia favorable, se está hablando de dos tipos de efectos, a los cuales ya hemos hecho referencia, como son:

1. Nulidad para efectos de, en este caso la misma fracción III del citado artículo 239 señala dos tipos de efectos que pueden decretarse:

a) Aquellos en que la misma sentencia anulatoria precisa con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla.

b) Cuando se trate de facultades discrecionales, y que en la sentencia se declare que queda en libertad la autoridad para su ejercicio.

Ahora bien, cabe comentar que aún estando el quejoso en presencia de una sentencia definitiva favorable, como lo es el caso en que se haya declarado la nulidad para efectos, el quejoso puede interponer juicio de amparo directo.

Al respecto, puede pensarse que los promoventes de dichos juicios no se ven afectados en su esfera jurídica para combatir la sentencia de nulidad, porque ésta no les depara perjuicio alguno. Sin embargo, hay que aclarar que aún siendo sentencias definitivas favorables al quejoso sí le deparan perjuicios, estableciendo los Tribunales Colegiados dos excepciones para la procedencia del Juicio de Amparo:

a') Que la sentencia de la Sala Fiscal haya declarado nulidad para efectos, desestimando conceptos de agravios tendientes a obtener una nulidad lisa y llana del acto impugnado, o bien, introduciendo cuestiones ajenas a la litis legal que por sí mismos causen perjuicios al quejoso, de tal manera que si no se analizaran los argumentos que se combaten mediante los conceptos de violación, dejarían en estado de indefensión al quejoso.

b') Que la sentencia de la Sala Fiscal, hubiere estudiado los conceptos de agravios tendientes a obtener una nulidad lisa y llana, declarándolos infundados y decretando no obstante, la nulidad del acto impugnado, pero para efectos.

2. Nulidad lisa y llana, en este caso la Sala Fiscal declara en forma absoluta la nulidad del acto impugnado y en ningún momento se lesiona el derecho del contribuyente, ya que las pretensiones de nulidad fueron debidamente valoradas y admitidas por la Sala respectiva. Contra ésta resolución, la autoridad podrá interponer el recurso de revisión fiscal que se comenta a continuación.

Recurso de Revisión Fiscal.

Para los efectos de impugnación del recurso de revisión fiscal, únicamente podrán acudir en demanda del mismo, la autoridad vencida en el juicio de nulidad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica.

El término para la interposición del recurso de revisión fiscal es de quince días siguientes al día en que surta efectos la notificación de la resolución definitiva. El citado recurso debe ser resuelto por el Tribunal Colegiado de Circuito competente, mediante escrito que se presenta ante la Sala Regional respectiva.

Para que se de la procedencia del recurso de revisión fiscal, debieren presentarse las siguientes hipótesis:

1. Por razón de cuantía, procederá cuando el crédito fiscal exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de su emisión.

En el caso de contribuciones que deben determinarse o cubrirse por períodos inferiores a doce meses, para determinar la cuantía del asunto se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el período que corresponda y multiplicar el cociente por doce.

2. Cuando la cuantía sea inferior a tres mil quinientas veces el salario mínimo o sea indeterminada, el recurso procederá cuando el negocio sea de importancia y trascendencia.

Cabe señalar que en los casos de cuantía inferior o cuantía indeterminada, la autoridad administrativa deberá razonar la circunstancia de importancia y

trascendencia para los efectos de la admisión del recurso de revisión, salvo cuando se trate de los tres casos señalados en el punto cinco.

3. Cuando sea una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales y siempre que el asunto sea en atención a la interpretación de leyes o reglamentos de manera tácita o expresa, por fijar el alcance de los elementos esenciales de las contribuciones, competencia de la autoridad que dicte u ordene la resolución impugnada o tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación, violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo, así como las cometidas en las propias resoluciones o sentencias y las que afecten el interés fiscal de la Federación.
4. Siendo una resolución dictada en materia de Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.
5. En materia de aportaciones de seguridad social, cuando el asunto verse sobre la determinación de los sujetos obligados, de conceptos que integran la base de cotización y del grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo

De igual forma el recurso de revisión procederá contra resoluciones o sentencias que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación, en cuanto a los juicios en los que ejerza su facultad de atracción, así como en los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, y en tal caso el recurso sólo podrá ser interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación no hace referencia al momento oportuno para que el particular ejerza su derecho de audiencia presentando su escrito de contestación de agravios, por lo tanto para que la parte actora en el juicio de nulidad no vea denegado su derecho de audiencia, se aplicará en forma supletoria y análoga para la tramitación del recurso de revisión la Ley de Amparo, que en su artículo 167 establece que las partes tendrán un plazo de diez días máximo para que comparezcan ante el Tribunal Colegiado correspondiente para defender sus derechos.

Por último cabe señalar que la sentencia que emita el Tribunal Colegiado que conozca del recurso podrá ser confirmatoria o desfavorable. Tomando en cuenta la naturaleza del recurso de revisión fiscal, en el cual no existe reenvío a la Sala Fiscal, el Tribunal Colegiado que conozca del recurso debe sustituir a dicha Sala, por lo tanto si su sentencia es confirmatoria, únicamente se limitará a reconfirmar la sentencia dictada por la Sala Fiscal en el juicio de nulidad; pero si la sentencia es desfavorable, el mismo Tribunal Colegiado deberá precisar los efectos, los cuales deben determinarse en función de la naturaleza del vicio o vicios que hayan originado el sentido de la resolución recurrida y establecer que una vez que éstos se hubieren subsanado, se dicte la resolución que proceda.

1. JUICIO DE AMPARO.

La función del amparo en materia administrativa, como en las demás materias es el control constitucional en virtud de una demanda que pretende la aplicación de un acto o una ley que agravan un derecho individual.

Es importante señalar que en materia fiscal se habla de amparo administrativo, porque el Tribunal Fiscal de la Federación es un Tribunal administrativo y toda resolución que de él emane, es una resolución administrativa, aunque esto no obsta para no poder denominarlo también amparo fiscal.

Para el objeto a que este estudio se conscriñe, como lo son las visitas domiciliarias fiscales, únicamente se limita a estudiar el amparo directo, y tal como ya se ha referido, según criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es competente para conocer de los amparos en materia administrativa los Tribunales Colegiados de Circuito, basándose en lo establecido por los artículos 107 fracción III, inciso a) Constitucional, 44 y 158 de la Ley de Amparo.

PROCEDENCIA.

Será procedente el Amparo Directo, cuando se esté en presencia de:

- a) Una resolución definitiva que ponga fin al juicio contencioso administrativo y que no admita recurso alguno que pueda modificar o revocar la resolución que resulte violatoria de garantías individuales, ya sea que la violación se cometa en la propia resolución o afecte las defensas del quejoso trascendiendo al resultado del fallo.

- b) Una sentencia de nulidad sólo para efectos, pudiendo haber declarado la Sala Fiscal la nulidad lisa y llana del acto impugnado, cuestión que no aconteció, porque la misma dejó de estudiar o consideró infundados conceptos de nulidad encaminados a obtener la nulidad absoluta, o bien, porque la Sala introduzca elementos ajenos a la litis que por sí mismos causen perjuicio al quejoso.

- c) La inconstitucionalidad de una ley, siempre y cuando los agravios sostengan que la autoridad responsable fundó su resolución en la ley que se considera inconstitucional, al efecto se cita el criterio sostenido por el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito en su jurisprudencia No. 18:

"INCONSTITUCIONALIDAD DE PRECEPTO LEGAL PLANTEADA EN AMPARO DIRECTO. CASO EN QUE NO DEBE EXAMINARSE EL CONCEPTO DE

VIOLACION RELATIVO.- De los artículos 158, párrafo tercero y 166, fracción IV segundo párrafo de la Ley de Amparo se infiere, que en el juicio de amparo que se promueva contra sentencias definitivas, laudos o resoluciones que pongan fin al juicio puede abordarse el estudio de leyes, tratados y reglamentos que se estimen inconstitucionales; sin embargo, de los mismos preceptos se deduce que esa hipótesis tendrá lugar, siempre que sea materia de los conceptos de violación que se expongan en la demanda de garantías y se trate de una disposición legal que se aplicó en el acto reclamado; de otra forma, esto es, si la disposición legal no se aplicó en el propio fallo reclamado, aunque en los conceptos de violación se invoque la inconstitucionalidad de la misma resultará improcedente el estudio de tal cuestión, al no existir el acto de aplicación respectivo; *Semanario Judicial de la Federación*, 8ª época Tomo VII, Marzo de 1991, Ed. Themis, pp.89 y 90.

PARTES EN EL JUICIO.

De conformidad con el artículo 166 de la Ley de Amparo son partes en el juicio, la autoridad responsable y el tercero perjudicado.

Se considera autoridad responsable en el amparo directo a la autoridad que tiene el carácter de ordenadora y emisora del acto reclamado y en este caso en particular es la Sala Fiscal respectiva del Tribunal Fiscal de la Federación.

Para estos efectos, se considera tercero perjudicado a la autoridad que tiene carácter de ejecutora de la sentencia o resolución que se reclame del citado Tribunal y en tal situación podemos considerar como tales a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es representada a través de la Procuraduría Fiscal y a las Administraciones Fiscales Federales a la cual corresponda.

AUTOS DICTADOS EN EL AMPARO.

a) Auto Aclaratorio.

Una vez recibida la demanda por el Tribunal Colegiado de Circuito respectivo, el mismo revisará si hay alguna irregularidad en el escrito presentado porque éste no satisface los requisitos establecidos en el artículo 166 de la Ley de Amparo, entonces el mismo Tribunal requerirá al promovente mediante un auto aclaratorio para que subsane las omisiones en que él mismo haya incurrido, por un término que no deberá exceder de cinco días, respetándose de esta manera la garantía de legalidad y seguridad jurídica contenida en el artículo 14 Constitucional.

b) Auto de desechamiento.

Si el quejoso no da cumplimiento al requerimiento que el Tribunal Colegiado de Circuito le haga en caso de haber incurrido en alguna omisión o el Tribunal encontrará motivos manifiestos de improcedencia; entonces dictará auto de desechamiento y se tendrá por no interpuesta la demanda, comunicando la resolución a la autoridad responsable.

c) Auto de admisión.

Ahora bien, si el Tribunal Colegiado de Circuito no encuentra motivo alguno de improcedencia o si el quejoso cometió alguna omisión o defecto en el escrito de demanda, pero si la misma ya fue subsanada en el plazo requerido, en ese caso, el Tribunal dictará auto de admisión de demanda ordenando notificar a las partes el acuerdo relativo.

LA SUSPENSION DEL ACTO.

En materia de amparos directos de los cuales conocen los citados Tribunales Colegiados, compete conocer de la solicitud de suspensión de la ejecución del acto reclamado a la autoridad responsable.

En el particular caso, la suspensión del acto reclamado podrá promoverse ante la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca del juicio respectivo u ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora a quien corresponda otorgarla y en el caso de que se esté tramitando recurso, acompañar los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y el ofrecimiento o, en su caso otorgamiento de la garantía del interés fiscal. de conformidad con el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

SENTENCIA.

Los efectos de una ejecutoria de amparo que otorga la protección constitucional por ilegalidades cometidas en los actos reclamados son los de constreñir a la autoridad responsable a dejar sin efectos, los actos reclamados y en este caso el Tribunal Colegiado respectivo ordenará a la Sala Fiscal responsable emitir una nueva resolución, en cumplimiento de la sentencia de amparo dictada por dicho Tribunal.

Ahora bien, en el caso de que el Tribunal Colegiado no otorgue el amparo y la protección de la justicia federal, el sentido de la sentencia será confirmar la resolución dictada por la autoridad considerada como responsable.

CONCLUSIONES

En consecuencia y como resultado de la propuesta planteada en el presente trabajo intitulado: "Necesidad de crear un Reglamento que establezca las formalidades a las que debe sujetarse la Autoridad Fiscal en la Práctica de Visitas Domiciliarias" y dada la reflexión al análisis efectuado, se desprenden las subsecuentes conclusiones:

- Primera** Como se observó al principio de este trabajo, siempre se ha anhelado la perfección de una vida social jurídica, mediante diversas reformas a las leyes aplicables a los casos concretos que presenta la sociedad, a efecto de conseguir la mejor forma de convivir en un entorno social más digno y justo; sin embargo y a pesar de estas modificaciones efectuadas, frecuentemente se encuentra quebrantado el orden social por autoridades que provocan desajustes. Ello es así, por motivo del inadecuado cumplimiento u observancia de la leyes.
- Segunda** Dentro de los distintos métodos de revisión previstos en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las visitas domiciliarias son, sin lugar a dudas, el método de comprobación fiscal por excelencia, produciendo un mayor impacto y presencia fiscal frente al contribuyente; conociendo mejor su situación fiscal y permitiendo a la autoridad la determinación y cobro real de sus obligaciones como contribuyente. Tal es la importancia de las visitas domiciliarias, que sus formalidades básicas se encuentran

expresamente en el artículo 16, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tercera Todas las leyes secundarias que se encuentran dentro de la estructura jurídica, deben sujetarse a los lineamientos normativos prescritos por la Constitución, como lo es el caso del Código Fiscal de la Federación, fundando y motivando sus actuaciones para que el contribuyente no quede en estado de indefensión, ya que en caso contrario, no conocerá el fundamento que facultó a la autoridad para emitir el acto, es decir, el acuerdo o decreto que le otorga tal legitimación ni el carácter con que lo emite; si se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo acatándose el propio régimen de derecho que las establece y fortaleciendo nuestro sistema Fiscal.

Cuarta Basándose en lo anterior, la autoridad administrativa en algunos casos se ha excedido en el ejercicio de sus facultades, un ejemplo de ello lo es la colocación de sellos, ya que si bien el Código Fiscal de la Federación lo establece, está violando el artículo 16 Constitucional, porque como ley secundaria debe sujetarse a las facultades y obligaciones prescritas por la Constitución la cual, no consagra de manera expresa la colocación de sellos, por lo tanto el Código Fiscal de la Federación es inconstitucional en cuanto a este punto, transgrediendo además, la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 Constitucional, toda vez que se está privando al gobernado de sus bienes.

Quinta Si bien es cierto la visita domiciliaria es un método fiscal completo, también resulta ser el más complicado, sobre todo por estar sujeto a varias formalidades legales, cuya inobservancia por parte de los visitadores o auditores por descuido o negligencia, constituyen vicios formales y/o procedimentales, que a su vez originan que las resoluciones emitidas por la autoridad transgredan las garantías de legalidad y

emitidas por la autoridad transgredan las garantías de legalidad y seguridad jurídica que por derecho les corresponden a los contribuyentes.

Sexta El alcance de las visitas domiciliarias se circunscribe a la revisión de la contabilidad, bienes y mercancías, pero para considerarla constitucionalmente válida, los visitadores deben limitarse al examen de los libros y papeles indispensables para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y detectar omisiones o irregularidades.

Séptima La exigencia de reformas jurídicas y del mejoramiento de la impartición de justicia es un compromiso directo que tiene el Estado Mexicano, el cual, consecuentemente debe fortalecer las condiciones de vida de los mexicanos, previniendo la aparición de comportamientos autoritarios y desviados por parte de los visitadores. A este respecto el Estado Social de Derecho debe instituir un sistema normativo de administración e impartición de justicia y seguridad jurídica que responda por virtud de un derecho a las necesidades que el actual sistema tributario exige, basándose en la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y la detección de omisiones o irregularidades mediante la certeza de la aplicación cabal de las formalidades previstas en los artículos 14 y 16 Constitucionales, que en materia de visitas domiciliarias la Autoridad Administrativa deberá sujetarse, tutelando así las garantías de legalidad y seguridad jurídica, impidiendo los excesos en el ejercicio de sus facultades.

Octava Los contribuyentes deben ser objeto de atención especial por parte del Derecho. Por tal motivo es de gran relevancia que nuestra legislación actual tenga como inspiración la preocupación del desarrollo económico de nuestro País, mediante la aplicación de Leyes Fiscales capaces de afrontar los nuevos retos que le deparan, adecuándolos a la realidad

social. Es por ello que se considera de interés común la creación de un Reglamento en materia de visitas domiciliarias, en el que se aprecie de manera cada vez más intensa y acertada la trascendencia por tutelar, proteger, orientar e incorporar al desarrollo económico del país a los contribuyentes; motivándolos a que tomen conciencia y se integren a una cultura fiscal más sana y sin temores en la cual, la autoridad fiscal y el contribuyente estrechen esfuerzos en beneficio no de uno sólo sino de todo el País.

Novena Es imprescindible la necesidad de fortalecer la integración de la autoridad fiscal con el contribuyente, considerando necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público promueva la constitución y funcionamiento de una capacitación de su personal encargado de la práctica de visitas domiciliarias, a efecto, de recordarles y hacerles conciencia de que son "servidores públicos" obligados al apego de la Ley en todos sus actos como representantes de la autoridad, sin propiciar ningún motivo por el cual puedan o quieran excederse en sus actos y aún más, por que no pensar en la profesionalización de dicho personal a través de un servicio fiscal de carrera, que brinde la formación y cultura fiscal de los elementos insustituibles en todo proceso llevado a cabo en la práctica de visitas domiciliarias; e invitar al contribuyente a efecto de involucrarlo y orientarlo mediante pequeñas conferencias, estimulando así el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y de sus derechos, sin caer en el "terrorismo fiscal" a través de anuncios poco éticos y que lo único que propician es la desconfianza e inseguridad ante la autoridad.

Décima Se debe avanzar hacia el establecimiento de una nueva transformación del marco regulatorio, sentando las bases institucionales que favorezcan su observancia, eliminando la amplia discrecionalidad de las autoridades y acatando frontalmente cualquier posible brote de corrupción. Para ello propongo la creación de un reglamento que establezca las formalidades

a las que debe sujetarse la autoridad fiscal en la práctica de las visitas domiciliarias.

Décima Primera Por otra parte, la información y orientación hacia el contribuyente, la profesionalización y la formación fiscal por parte de los visitantes redituará en la transición hacia un desarrollo legal del País, apoyados éstos por mayores y mejores cuadros académicos de capacitación e investigación profesional, a través de enlaces institucionales que articulen el que hacer de las Universidades, Centros de Investigación y Colegios.

BIBLIOGRAFIA

DOCTRINA

ARMIENTA HERNANDEZ, Gonzalo. Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos. Ed. Porrúa, S.A. México 1997.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo y otros. Temas Fiscales. Ed. Themis, México 1982.

CABANELLAS, Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. Ed. Heliasta, S.R.L; Buenos Aires; 1974.

CARNELUTTI, Francisco. Sistemas de Derecho Procesal Civil. Vol. I, Traducción de Niceto Alcalá Zamora y Santiago Sentís Melendo, con adiciones al Derecho Español de Niceto Alcalá Zamora y Castillo, Uteha Argentina, Buenos Aires 1994.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal. Cuarta Edición. Ed. Themis, México 1994.

CERVANTES MONTENEGRO, Joaquín. El cumplimiento de las Sentencias que emite el Tribunal Fiscal de la Federación. Tribunal Fiscal de la Federación. Tribunal Fiscal de la Federación Colección de Estudios Jurídicos Volumen X, México 1988.

- ESCOLA, Héctor Jorge. Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos. Ed. Depalma, Buenos Aires 1967.
- FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio. Visitas Domiciliarias para Efectos Fiscales. (Aspectos Constitucionales). Ed. Dofiscal Editores, México 1993.
- FERRER MAC-GREGOR, Amalia. El acto Administrativo Sancionador en Materia Fiscal. Temas Fiscales, Ed. Themis, México 1982.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Ed Porrúa, S.A., México 1998.
- GARCIA MAYNES, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Ed. Porrúa, S.A., México 1997.
- GONGORA PIMENTEL, Genaro. y SAUCEDO ZAVALA, Guadalupe Ma. La suspensión del Acto Reclamado. Ed. Porrúa, S.A., México 1990.
- GORDILLO, Agustín A. Procedimientos y Recursos Administrativos. Jorge Alvarez Editor, Buenos Aires 1969.
- KAYE LOPEZ, Dionisio José. Derecho Procesal Fiscal. Ed. Themis, México 1994.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa, S.A., México 1997.
- RAMIREZ GUTIERREZ, José Othón. Diccionario Jurídico Mexicano. Ed. Porrúa, S.A., México 1991.
- TENA RAMIREZ, Felipe. Leyes Fundamentales de México. 1808-1991, Decimosexta Edición. Ed. Porrúa, S.A., México 1991.

LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 113ª edición. México, Ed. Porrúa, S.A. 1997

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. México, Ed. Porrúa, S.A. 1993.

Código Fiscal de la Federación 1998. Tomo I de la Serie de Legislación Fiscal del Servicio de Administración Tributaria, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación 1998. Tomo II de la Serie de Legislación Fiscal del Servicio de Administración Tributaria, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ley de Amparo. 59ª Edición Actualizada. México, Ed. Porrúa, S.A. 1997

Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. México, Ed. Porrúa, S.A. 1997.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 1997, 1ª Sección.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 1997, 2ª Sección.

Jurisprudencia de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación. Motivación y Fundamentación.- Finalidad del Cumplimiento de estos Requisitos. 3ª época Noviembre de 1990.

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación. Litis en el Juicio de Nulidad Número 297. Sostenida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación 1937 – 1991.

ECONOGRAFIA

Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1998. .

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 47, México 1991.

Ensayos del Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y cinco años. Tomo I. Primera Edición. México 1982.

Ensayos del Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta años. Tomo V, VI, Primera Edición. México 1988.

Estudios Sobre Medios de Defensa y Otros Temas Fiscales. Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México. Primer Número Extraordinario. México 1978.

Tesis aislada del Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito de la Suprema Corte de Justicia de la Nación México 1989.

Tesis aislada de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación México 1986.